



Das 1x1 der Immobilienbesteuerung

Basis-Know-how für erfolgreiche
Immobilieninvestitionen | 2023



NACHHALTIGES HANDELN FÜR MORGEN.

ESG-Beratung vom Feinsten.



Einfach hier informieren.
www.tpa-group.at/esg



Vorwort

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

Die Immobilien-Expert:innen von TPA haben für Sie die wichtigsten steuerlichen Bestimmungen analysiert und zusammengefasst. Die vorliegende 27. Ausgabe unserer Broschüre gibt Ihnen einen praxisgerechten Überblick über den aktuellen Stand der Immobilienbesteuerung in Österreich mit Stand 31.05.2023, sowohl in der Einkommensteuer als auch in der Umsatzsteuer.

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

Mit diesem Leitfaden bieten wir Ihnen Orientierung im Dickicht der Immobilienbesteuerung und freuen uns auf Ihre Reaktion. Weitere und vertiefende Informationen finden Sie auf unserer Website www.tpa-group.at.

Unser Dank gilt jenen TPA Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern, die am Inhalt der Broschüre wesentlich mitgearbeitet haben.

Da es sich ausschließlich um einen Fachtext handelt, wurde auf eine geschlechterspezifische Schreibweise verzichtet. Die verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich auf alle Geschlechter.

Mag. Karin Fuhrmann

Mag. Manfred Kunisch

I. Immobilien im Privatvermögen.....	4
1. So funktioniert die Abschreibung bei Vermietung.....	4
2. Wann sind begünstigte Teilabsetzungen möglich?.....	5
3. Subventionen und ihre Folgen.....	8
4. Welche Werbungskosten sind abzugsfähig?.....	8
5. Die Abschreibung bei Privatnutzung.....	9
6. Die Eigennutzung einer bisher vermieteten Liegenschaft	9
7. Abschreibung bei erstmaliger Vermietung.....	10
8. Was beim Verkauf von Liegenschaften zählt.....	11
9. Die Schenkung von Liegenschaften	16
10. Steuerfolgen bei Übertragung von Todes wegen	18
II. Umsatzsteuer	19
1. Was Kleinunternehmer beachten müssen.....	19
2. Welche Steuersätze sind anzuwenden?.....	20
3. Die Ist-Besteuerung und Versteuerung von Anzahlungen	23
4. Vermietung durch ausländische Unternehmer.....	25
5. Umsatzsteuer von Vorleistungen.....	25
6. Umsatzsteuer bei teilweiser Privatnutzung	26
7. Sonderfälle des Vorsteuerabzuges	26
8. Umsatzsteuer bei Verkauf, Schenkung und Aufgabe	27
9. Umsatzsteuer bei Übergang von Todes wegen	29
10. Pflicht zur Belegaufbewahrung	29
11. Umsatzsteuer bei Bauleistungen	30
12. Regelungen für Hausverwalter und Vermieter	31
13. Überprüfungsmöglichkeit der UID	35
14. Haftung für SV-Beiträge bzw. Lohnabgaben der Subunternehmer.....	35
III. Immobilien im Betriebsvermögen	36
1. So erfolgt die Gewinnermittlung	37
2. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen	38
3. Die Entrichtung der ImmoESt.....	41
4. Die Immo-Besteuerung bei GmbH und AG	42
5. Die Steuerpflicht ausländischer Körperschaften.....	43
6. Ausschluss von der 30%igen ImmoESt	43
7. Gewerblicher Grundstückshandel	43
8. Einlagen in den Betrieb und Entnahmen daraus	44
9. Die „Grund&Boden-Rücklage“	46
10. Absetzen von Instandsetzungsarbeiten.....	47
11. Die Normalabschreibung	47
12. Vorgezogene Abschreibung im Jahr 1 und 2.....	48
13. Beschleunigte Abschreibung bei Denkmalschutz	49
14. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen.....	49
15. Abbruch und anschaffungsnaher Erhaltungsaufwendungen	50
16. Stille Reserven bzw. Übertragungsrücklage	51
17. Gewinnfreibetrag.....	52

18. Investitionsfreibetrag (IFB und Öko-IFB).....	53
19. Zinsschranke für Körperschaften	54
20. Verluste und Steuermodelle	55
21. Immobilien und Betriebsaufgabe/-veräußerung.....	56
22. Immobilien und Betriebsübergabe.....	57
23. Immobilien und Umgründungen	59

IV. Immobilien und Privatstiftungen

1. Grundzüge der Besteuerung	62
2. Gebühren bei Zuwendung	64

V. Wichtiges bei der Grunderwerbsteuer

VI. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle

1. Die Grundzüge der Besteuerung	68
2. Großer Bauherr.....	69
3. Kleiner Bauherr.....	69

VII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen.....

1. Die Eckpunkte des Immobilienfonds.....	71
2. Die Veranlagungsvorschriften	71
3. Die Gewinnverwendung und Besteuerung	72
4. Die Handelbarkeit.....	73

VIII. Immobilieninvestitionen im Ausland

1. Die laufenden Einkünfte	74
2. Die Veräußerungsgewinne	74
3. Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige	76

Impressum

I. Immobilien im Privatvermögen

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

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

1. So funktioniert die Abschreibung bei Vermietung

Von den gesamten Anschaffungskosten inklusive Anschaffungsnebenkosten (zB Grunderwerbsteuer, Notar, Anwalt, Makler, gerichtliche Eintragungsgebühr) ist ein Anteil für Grund und Boden auszuscheiden. Dieser Grundanteil beträgt zwar grundsätzlich 40%, wobei aber im Rahmen der Grundanteilverordnung 2016 eine Bandbreite nach Art und Lage der Immobilie zwischen 20% und 40% vorgesehen ist; im Wesentlichen gilt:

- 20% Grundanteil in Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, wenn der m² Preis Bauland unter EUR 400 liegt (also im Großteil Österreichs außerhalb der großen Städte).
- 40% Grundanteil in Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern oder einem m² Preis Bauland von zumindest EUR 400, außer
- 30% Grundanteil, wenn es sich um ein Gebäude mit mehr als 10 Wohn- oder Geschäftseinheiten handelt. Eine eigene Geschäftseinheit liegt jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

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

Der Abschreibungsprozentsatz des Gebäudes beträgt bis zu

- 1,5% ohne Nachweis der Nutzungsdauer;
- 2,0% bei Gebäuden, die vor 1915 errichtet wurden.

TIPP:

Der AfA-Satz ist höher als 1,5% bzw. 2%, wenn durch Vorlage eines Gutachtens eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen wird. Seit 1.7.2020 kann wahlweise im ersten Jahr der Nutzung bei Gebäudeanschaffungen und -herstellungen nach dem 30.06.2020 das Dreifache und im zweiten Jahr der Nutzung das Zweifache der Normalabschreibung von 1,5% angesetzt werden.

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

TIPP:

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

TIPP:

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

Die Grenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern wurde mit Wirksamkeit ab 2023 auf EUR 1.000 erhöht.

2. Wann sind begünstigte Teilabsetzungen möglich?

2.1. Herstellungsaufwand

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

Konkret sind das:

- Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes: Das denkmalschützerische Interesse an den konkreten Maßnahmen muss durch eine Bestätigung des Bundesdenkmalamtes dokumentiert und die genaue ziffernmäßige Höhe der Aufwendungen nachgewiesen sein.
- Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 Mietrechtsgesetz (MRG) in Gebäuden, die den Bestimmungen des MRG über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen: zB für die Kategorieanhebung von Wohnungen, den Einbau von Personenaufzügen, die Zusammenlegung von Wohnungen.

I. Immobilien im Privatvermögen

- Aufwendungen für bestimmte Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt. Aufgrund der Wiener Assanierungsverordnung können auch der Abbruch und die Neuerrichtung unter diese Regelung fallen.

Subventionen kürzen die Basis der begünstigten Teilabsetzungen (vgl. EStR 2000, Rz 6454).

TIPP:

Bei Einhebung von Zwangsmieten kann auch eine Teilabsetzung auf die Dauer der Zwangsmieten beantragt werden.

Weitere Beispiele für normalen **aktivierungspflichtigen Herstellungsaufwand** sind (nach den EStR 2000, Rz 3175):

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

2.2. Instandhaltungsaufwand

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

Dazu zählt man insbesondere:

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

Nicht als sofort absetzbarer Instandhaltungsaufwand anerkannt wird daher, wenn im Rahmen eines Sanierungskonzepts der Austausch

von mehr als 25 % der Objekte, bspw. Fenster erfolgt, auch wenn der Austausch auf mehrere Jahre verteilt wird.

Instandhaltungskosten sind **sofort absetzbar**, oder – bei nicht regelmäßig jährlich anfallende Arbeiten – wahlweise auf 15 Jahre zu verteilen.

Bereits vor 2016 auf zehn Jahre verteilte Instandhaltungskosten laufen bis zum Ende dieser zehn Jahre weiter.

2.3. Instandsetzungsaufwand

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

Instandsetzungskosten sind zB der Austausch von

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

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

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

Bei vermieteten **Büro- und Geschäftsgebäuden** erfolgt die Abschreibung grundsätzlich sofort zur Gänze oder wahlweise auf 15 Jahre verteilt, wenn es sich um nicht regelmäßig jährlich anfallende Aufwendungen handelt. Bevor die Instandsetzungskosten abgesetzt werden, sind sie mit Subventionen zu verrechnen.

Zusätzlich besteht generell das Wahlrecht, Aufwendungen für

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

I. Immobilien im Privatvermögen

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

TIPP:

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

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

3. Subventionen und ihre Folgen

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

4. Welche Werbungskosten sind abzugsfähig?

Folgende Werbungskosten sind im Bereich des Immobilienvermögens relevant:

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

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

TIPP:

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

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

Vereinfachend können im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei Vermietung von Zimmern mit Frühstück bzw. bei Vermietung von Appartements ohne Erbringung von Nebenleistungen die Werbungskosten pauschal geschätzt werden (Ausnahme Dauervermietung von Wohnungen). Die Höhe der geschätzten Werbungskosten beträgt bei Zimmern und Appartements häufig 30% der Einnahmen (ohne USt und Kurtaxe); zu den Details siehe Rz 5435 f der EStR 2000. Im Bereich von Airbnb sind zusätzliche gewerberechtliche, mietrechtliche und landesgesetzliche Vorschriften zu beachten.

Details zum Thema Abbruchkosten eines Gebäudes finden Sie in Punkt III/15.

5. Die Abschreibung bei Privatnutzung

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

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

6. Die Eigennutzung einer bisher vermieteten Liegenschaft

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

I. Immobilien im Privatvermögen

der Nutzungsänderung zu berichtigen sind, können uU als nachträgliche Werbungskosten der Vermietung angesetzt werden.

7. Abschreibung bei erstmaliger Vermietung

Bei erstmaliger Vermietung gilt folgende Regelung:

- Bei Altfällen (siehe dazu Punkt 8) dürfen als Abschreibungsbasis die fiktiven Anschaffungskosten des Gebäudes zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung angesetzt werden.
- Wenn das Gebäude vorher schon verwendet wurde, um andere Einkünfte zu erzielen, dann sind andere Werte maßgeblich (vgl. EStR 2000, Rz 6433 ff).
- Bei einem ertragsteuerlich unentgeltlichen Erwerb wird streng geprüft, ob überhaupt erstmalige Vermietung vorliegt, und dabei wird auch der Rechtsvorgänger in die Betrachtung mit einbezogen.

TIPP:

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

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

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

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

8. Was beim Verkauf von Liegenschaften zählt

Der Verkauf von Liegenschaften unterliegt generell der Immobilienertragsteuer – ImmoESt von 30%, dabei ist aber zusätzlich zu prüfen, ob es sich um einen sog. Altfall oder einen sog. Neufall handelt.

8.1. Altfall - Neufall

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

Die Fristberechnung erfolgt jeweils von Tag zu Tag, wobei der Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes maßgeblich ist. Wenn ertragsteuerlich unentgeltlich erworbene Grundstücke verkauft werden, so werden die Besitzzeiten von Veräußerer und Rechtsvorgänger zusammengerechnet, wobei der letzte ertragsteuerlich entgeltliche Erwerb für den Beginn der Fristberechnung maßgeblich ist. Dies gilt somit auch für die Qualifikation als Alt- oder Neufall.

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

TIPP:

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

Wurde hingegen bei einem Altfall nach dem 31.12.1987 eine **Umwidmung** vorgenommen, so darf der Veräußerungserlös lediglich pauschal um 40% gekürzt werden, sodass 60% des Veräußerungserlöses mit 30% zu besteuern sind. Die Immobilienertragsteuer beträgt somit effektiv **18% des erzielten Verkaufspreises**. Umwidmungen sind hinsichtlich des „Steuersatzes“ ebenfalls für den Veräußerer relevant, wenn sie innerhalb von 5 Jahren nach der Veräußerung durchgeführt werden. Weiters führen Kaufpreiserhöhungen bei späterer Umwidmung bspw. infolge einer Besserungsklausel zu einer Adaption der Immo-ESt für den gesamten Kaufpreis.

I. Immobilien im Privatvermögen

TIPP:

In beiden Fällen (4,2% und 18%) kann der steuerpflichtige Überschuss auch nach den allgemeinen Regeln ermittelt werden (falls dies günstiger ist; Berechnung siehe Punkt 8.3).

Sofern auf Antrag die Regelbesteuerung zum Normaltarif von bis zu 55% erfolgt, können grundsätzlich sämtliche Werbungskosten und Veräußerungskosten berücksichtigt werden.

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

8.2. Wesentliche Befreiungen

- **Hauptwohnsitzbefreiung:** Eigenheime und Eigentumswohnungen (beides im Sinne des § 18 EStG 1988) können steuerfrei veräußert werden, wenn sie dem Verkäufer ab der ertragsteuerlich entgeltlichen Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient haben und im Rahmen der Veräußerung der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Die Befreiung für den Hauptwohnsitz kann auch dann in Anspruch genommen werden, wenn innerhalb der letzten zehn Jahre vor Verkauf die Wohnung bzw. das Eigenheim durchgehend fünf Jahre als Hauptwohnsitz genutzt wurde (wichtig bspw. bei Trennungen von Ehepaaren und späterem Verkauf). Dies gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch, wenn der Hauptwohnsitz ursprünglich im Rahmen eines Mietverhältnisses genutzt wurde und die Immobilie erst später erworben und weiterbewohnt wird.
- **Selbst hergestellte Gebäude (großer Bauherr):** Bei Verkauf selbst hergestellter Gebäude ist der auf das Gebäude entfallende Gewinn steuerfrei, nicht jedoch der auf Grund und Boden entfallende Teil des Gewinnes. Dies gilt allerdings nur dann, wenn das Gebäude innerhalb der letzten zehn Jahre nicht dazu genutzt wurde, Einkünfte zu erzielen. Die Herstellereigenschaft kann nach Ansicht des BMF ebenfalls nicht auf den unentgeltlichen Rechtsnachfolger übertragen werden und gilt daher nur für den tatsächlichen Errichter.
- Nach Ansicht der Abgabenbehörde und der Judikatur gilt der Befreiungsstatbestand für selbst hergestellte Gebäude nicht für Teile eines bestehenden Gebäudes (zB Dachbodenausbau, Aufstockung des Gebäudes und Zubauten ohne eigene bautechnische Einheit) und auch nicht für Generalsanierungen.

- Behördlicher Eingriff: Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden, ist der Gewinn steuerfrei.
- Weiters besteht eine Befreiungsbestimmung für **Tauschvorgänge von Grundstücken** im Rahmen von Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren.

8.3. Die Ermittlung der Einkünfte

Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen sind wie folgt zu ermitteln:

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

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

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

Steuerpflicht entsteht im Privatvermögen generell im **Zeitpunkt des Zuflusses**, sodass bei Raten- oder Rentengeschäften die Steuerpflicht teilweise oder zur Gänze erst in den Kalenderjahren entsteht, die auf die Veräußerung folgen. Dies ist ein für die Steuerplanung zu beachtendes, wesentliches Element. Bei Renten im Privatvermögen ist zu beachten, dass diese Einkünfte der vollen Progression und nicht dem Steuersatz von 30% unterliegen. Bei Ratenzahlung ist – sofern nicht Verzinslichkeit vereinbart wurde – lt. Finanzverwaltung eine Zinsertragskomponente aus den Raten herauszurechnen. Bei Veräußerung gegen Rente kann lt. Ansicht der Finanzverwaltung eine anteilige sofortige Steuerpflicht eintreten, wenn neben der Rente ein Einmalbetrag von mehr als 50% des Verkehrswertes geleistet wird.

I. Immobilien im Privatvermögen

8.4. Nachversteuerung beschleunigter Abschreibungen

Die Nachversteuerung von begünstigten Abschreibungen ist wie folgt geregelt:

- **Bei Neufällen** entfällt eine gesonderte Besteuerung gänzlich, da die Nachversteuerung der begünstigten Abschreibung automatisch in die Berechnung des Veräußerungsgewinnes einfließt und daher keine eigene Regelung mehr erforderlich ist.
- **Bei Altfällen** ist die Hälfte der in den letzten 15 Jahren vor Verkauf geltend gemachten begünstigten Abschreibungen dem Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen und ebenfalls mit 30 % Immo-ESt zu versteuern.

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

8.5. Der Umgang mit Veräußerungsverlusten

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

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

8.6. Selbstberechnung der ImmoESt und Abfuhr

Die Parteienvertreter (Anwälte und Notare) sind verpflichtet, die Immobilienertragsteuer abzuführen. Relevant für die Steuerpflicht ist der Zufluss des Kaufpreises.

8.7. Sonstige Rechtsfolgen des Verkaufs

Folgende Aspekte sind außerdem unbedingt zu beachten:

- Vorsteuerberichtigung oder Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 (siehe Kapitel II): Der Erwerber muss neuerlich überprüfen, ob für alle Mietverträge, die keine Wohnungsnutzung aufweisen, weiterhin zur Umsatzsteuer optiert werden kann.
- Entfall der Möglichkeit der Absetzung der noch offenen 1/15-Teilabsetzbeträge für Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen beim Veräußerer.

- Die offenen Instandhaltungs-Fünftel (-Zehntel) laufen uE unverändert weiter.
- Die obigen negativen Konsequenzen können unter bestimmten Voraussetzungen durch Vorbehaltsfruchtgenuss vermieden werden (vgl. Kapitel I, Punkt 9.3).
- Ein mehrmaliger An- und/oder Verkauf von Immobilien kann dazu führen, dass gewerblicher Grundstückshandel vorliegt (vgl. dazu Kap. III).
- Anfall der Immobilienertragsteuer in Höhe von 30%.
- Nachversteuerung abgesetzter Zehntel bzw. Fünftel aus Herstellungskosten bei „Altfällen“. (siehe Pkt 8.4.)

8.8. Wann liegt Liebhaberei vor?

Die Ansichten der Finanzverwaltung zum Thema Liebhaberei sind in den in 2021 aktualisierten Liebhabereirichtlinien 2012 geregelt.

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

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

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

Dass trotz Anfallens von Verlusten keine Liebhaberei vorliegt, muss der Finanzverwaltung idR durch eine Prognoserechnung nachgewiesen werden.

TIPP:

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

I. Immobilien im Privatvermögen

8.9. Entschädigungen für Leitungsrechte

Da die steuerliche Behandlung der Entgelte im Zusammenhang mit der Einräumung von Leitungsrechten nicht eindeutig und schwierig zu qualifizieren ist, wird eine 10%ige Abgeltungssteuer mit Endbesteuerungswirkung für diese Entgelte eingehoben. Die pauschale Besteuerung gilt für alle Entgelte, welche von einem bestimmten Infrastrukturbetreiber bezahlt werden. Selbstverständlich ist auch in diesem Fall eine Regelbesteuerung möglich.

9. Die Schenkung von Liegenschaften

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

Umgekehrt kann uU eine zivilrechtliche „Schenkungs“ ertragsteuerlich als Verkauf gelten, wenn zB hohe Verbindlichkeiten mit übertragen werden. Hierzu hat der Verwaltungsgerichtshof nunmehr entschieden, dass eine Gegenleistung bis zu 75 % des gemeinen Wertes der geschenkten Liegenschaft bei Vorliegen eines Bereicherungswillens jedenfalls als Schenkung und nicht als Verkauf gilt.

9.1. Die Folgen für Geschenkgeber bei Übertragungen

- Keine Fortsetzungsmöglichkeit der offenen Fünfzehntelbeträge für vorangegangene Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen – diese gehen über;
- Instandhaltungs-Fünfzehntel (-Zehntel) laufen entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung uE unverändert beim Geschenkgeber fort;
- Vorsteuerberichtigung oder Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 (vgl. Kapitel II, Punkt 8.).

9.2. Die Folgen für Geschenknehmer bei Übertragungen

- Fortsetzung der Teilabsetzbeträge von Herstellungskosten; sofern es sich um einen Altfall handelt, geht die Verpflichtung zur Nachversteuerung über;
- Fortsetzung der offenen Teilabsetzungen von Instandsetzungskosten des Geschenkgebers;
- Fortsetzung der offenen Teilabsetzungen von Instandhaltungskosten des Geschenkgebers (nach Ansicht der Finanz);
- Abschreibung von den fiktiven Anschaffungskosten bei erstmaliger Vermietung bei Altfällen; in den übrigen Fällen ist die AfA des Geschenkgebers fortzusetzen;

- Bei Inanspruchnahme der Option zur Steuerpflicht gemäß § 6 Absatz 2 UStG 1994 durch den Geschenkgeber – Vorsteuerabzug für den Geschenknehmer (vgl. Kapitel II, Punkt 8.), soweit die Immobilie weiterhin umsatzsteuerpflichtig vermietet wird.
- Die Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Mieten ist neuerlich zu prüfen, da die Finanzverwaltung NEUE Mietverhältnisse fingiert. Siehe dazu Kapitel II Umsatzsteuer.
- Fortsetzung des Anschaffungszeitpunktes des Geschenkgebers, und somit die Qualifikation als Alt- oder Neufall.
- Unentgeltliche Übertragungen unterliegen mit folgenden Staffeln der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert (= Ermittlung nach Pauschalermittlung, Immobilienpreisspiegel oder Gutachten) ist:
 - die ersten EUR 250.000 mit 0,5 %,
 - die weiteren EUR 150.000 mit 2 % und
 - Beträge über EUR 400.000 unterliegen 3,5 % GrESt.
- Die Zusammenrechnungsbestimmungen mit Vorschenkungen sind zu beachten.
- Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten sind ertragsteuerlich nicht absetzbar.

Für die Eintragung ins Grundbuch fällt 1,1 % Eintragungsgebühr vom dreifachen Einheitswert bzw. auf Antrag 30 % des nachgewiesenen Verkehrswertes an, wobei der jeweils niedrigere Wert maßgeblich ist.

9.3. Schenkung mit Fruchtgenussvorbehalt

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

Die Vorteile:

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

Die Nachteile:

- Die Einkünfte sind dem bisherigen Eigentümer zuzurechnen (kein „Splittingeffekt“ bei der steuerlichen Progression).
- Allenfalls Entfall der bisherigen Abschreibung des Gebäudes (Beratungserfordernis).

I. Immobilien im Privatvermögen

- Unentgeltliche Übertragungen unterliegen mit folgenden Staffelbeträgen der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert (siehe oben) ist: Die ersten EUR 250.000 mit 0,5%, die weiteren EUR 150.000 mit 2% und Beträge über EUR 400.000 unterliegen 3,5% GrESt.
- Aufgrund der Judikatur des VwGH bestehen nun zusätzliche Anforderungen an die Ausgestaltung und Umsetzung von Fruchtgenussverträgen, sodass eine gewisse Rechtsunsicherheit gegeben sein kann.

10. Steuerfolgen bei Übertragung von Todes wegen

Für den Erben oder Legatar ergeben sich folgende steuerliche Konsequenzen:

- AfA und die (Zehntel bzw.) Fünfzehntel des Erblassers sind unverändert fortzuführen.
- Keine Vorsteuerberichtigung beim Erblasser. Der Erbe oder Legatar muss allerdings die Möglichkeit der Option zur Umsatzsteuer neuerlich prüfen, da das BMF NEUE Mietverhältnisse fingiert. Nach der Judikatur des VwGH für die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge bei Erbschaft auch umsatzsteuerlich zur Weiterführung der Mietverträge.
- Für die Qualifikation als Alt- bzw. Neufall ist der letzte ertragsteuerlich entgeltliche Erwerb durch den Erblasser bzw. dessen Rechtsvorgänger heranzuziehen.
- Unentgeltliche Übertragungen unterliegen der Grunderwerbsteuer, wobei Bemessungsgrundlage der Grundstückswert ist (siehe oben bzw. detailliert in Kapitel V).

Für die Eintragung ins Grundbuch fällt 1,1% Eintragungsgebühr vom dreifachen Einheitswert bzw. auf Antrag 30% des nachgewiesenen Verkehrswertes an, wobei der jeweils niedrigere Wert maßgeblich ist.

II. Umsatzsteuer

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

1. Was Kleinunternehmer beachten müssen

Kleinunternehmer mit einem Netto-Umsatz bis höchstens EUR 35.000 pro Jahr haben als Vermieter Folgendes zu berücksichtigen:

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

Für die Ermittlung der Umsatzgrenze sind Hilfsgeschäfte einschließlich der Geschäftsveräußerung und gewisse steuerfreie Umsätze (zB Leistungen von Wohnungseigentumsgemeinschaften, umsatzsteuerfreie freiberufliche Umsätze) nicht zu berücksichtigen. Ein einmaliges Überschreiten der Umsatzgrenze von TEUR 35 um 15% innerhalb von 5 Kalenderjahren ist unbeachtlich.

Eine USt-Erklärung hat der Kleinunternehmer nur dann abzugeben,

- wenn sein Umsatz – abgesehen von Umsätzen aus Hilfsgeschäften einschließlich Geschäftsveräußerung – mehr als EUR 35.000 beträgt, oder
- wenn er für den Veranlagungszeitraum (Anm.: aus anderen Gründen) eine Umsatzsteuer zu entrichten hat.

Wenn ein im Ausland ansässiger Kleinunternehmer Umsätze aus der Vermietung eines inländischen Grundstückes erzielt, sind dessen Umsätze dann steuerbefreit, wenn er sein Unternehmen im Inland betreibt. Nicht ausreichend für das Betreiben des Unternehmens im Inland ist es nach Ansicht des BMF, wenn eine inländische Immobilienverwaltungsfirma die Verwaltung der Immobilien vornimmt. Siehe auch Kapitel II.4 Vermietung durch ausländische Unternehmer.

II. Umsatzsteuer

2. Welche Steuersätze sind anzuwenden?

2.1. Art der Leistung

Abhängig von der Art der Leistung gelten folgende Steuersätze

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

*) siehe Punkt 7.3. **) Steuerfrei ist auch die Vermietung und Verpachtung von Baurechten.

Um die echte Steuerbefreiung für die Vermietung an Diplomaten in Anspruch nehmen zu können, muss der Mieter (Diplomat) dem Vermieter eine Bescheinigung vorweisen, die vom Bundesministerium für europäische und internationale Angelegenheiten ausgestellt wurde (Formular U 46 des BMF – Antrag auf Steuerbefreiung bei Vermietung eines Grundstücks).

2.2. Unechte Befreiung

Seit 1.9.2012 ist bei Geschäftsraumvermietung die Option zur 20%igen Umsatzsteuerpflicht nur dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger das Grundstück nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (95%-Grenze). Dies muss mit einem Nachweis belegt werden, der aber an keine besondere Form gebunden ist. Bis zur Rechtskraft des Bescheides ist auch der Widerruf der Option möglich (ex tunc-Wirkung). Insbesondere bedarf es keiner Zustimmung des Leistungsempfängers (bereits geltend gemachte Vorsteuer ist zurückzuzahlen).

Diese Regelung gilt für:

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

Ausnahmen sind

- bereits vor dem 1.9.2012 begonnene Miet- und Pachtverhältnisse; Kommt es nach dem 31.08.2012 zu einem Wechsel der Unternehmeridentität (zB durch Asset Deal oder durch Restrukturierungsmaßnahmen), vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass umsatzsteuerlich auch dann ein neues Mietverhältnis beginnt, wenn das Mietverhältnis zivilrechtlich ex lege (zB beim Asset Deal) oder im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (zB bei einer Verschmelzung) auf den Rechtsnachfolger übergeht. In all diesen Fällen kann der Nachfolgeunternehmer in seiner Optionsmöglichkeit eingeschränkt sein. Betreffend Gesamtrechtsnachfolge hat der VwGH entschieden, dass eine Verschmelzung der anmietenden Gesellschaft zu keinem Ausschluss der Optionsmöglichkeit führen soll. Bei Einzelrechtsnachfolge (zB Kauf) hat der VwGH die Ansicht der Finanzverwaltung bestätigt und entschieden, dass durch die Änderung in der Person des Vermieters das Mietverhältnis zwischen dem Altmietler und dem neuen Vermieter (zB Käufer) neu beginnt. Der neue Vermieter ist daher hinsichtlich der Option zur Umsatzsteuerpflicht eingeschränkt und muss die Voraussetzungen prüfen.
- Errichterprivileg: Wenn mit der Errichtung des Gebäudes (Spatenstich) durch den Vermieter vor dem 1.9.2012 begonnen wurde – eine Übertragung der Immobilie führt nach Ansicht des BMF jedoch zum Untergang des Privilegs; kommt es im Zuge von Restrukturierungen zu einem Wechsel der Unternehmeridentität, stellt sich die Frage, ob die Errichtereigenschaft übergeht oder verloren geht. Diese Frage kann derzeit nicht eindeutig beantwortet werden. Restrukturierungen bergen deshalb stets das Risiko, dass die Errichtereigenschaft verloren geht.
- Vermietung an Beihilfeempfänger iSd Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetzes GSBG (Kranken- und Kuranstalten, Sozialversicherungsträger, Alten-, Behinderten- und Pflegeheime).

2.3. Bemessungsgrundlage – Normalwert

Werden Gegenstände aus außerbetrieblichen (nicht unternehmerisch bedingten) Motiven günstig verkauft, dann muss in bestimmten Fällen trotzdem ein fremdüblicher Preis, der sog. Normalwert, für die Bemessung der Umsatzsteuer angesetzt werden. Beispiele für solche Motive sind familiäre und freundschaftliche Beziehungen, gesellschaftsrechtliche Verbindungen oder Arbeitnehmerverhältnisse.

Der Normalwert ist der gesamte Betrag, den ein Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung an einen unabhängigen Lieferer zahlen müsste, um die betreffenden Gegenstände oder sonstigen Leis-

II. Umsatzsteuer

tungen unter den Bedingungen des freien Wettbewerbs zu erhalten. Der Normalwert entspricht in der Regel dem direkten Vergleichspreis (subsidiär dem Marktpreis), dem Sachbezugswert bei Zuwendungen an Arbeitnehmer bzw. dem fremdüblichen Verrechnungspreis bei grenzüberschreitenden Sachverhalten.

Seit 2016 gilt der Normalwert auch für Lieferungen von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den Bedarf seines Personals.

TIPP:

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

2.4. Grundstücksbegriff

Mit 2017 wurde der Grundstücksbegriff für den gesamten Anwendungsbereich des UStG an den unionsrechtlichen Grundstücksbegriff angepasst. (Da zivilrechtlich hier innerhalb der EU wesentliche Unterschiede bestehen, wurde zur Harmonisierung der Umsatzsteuer in der EU ein eigener Begriff geschaffen.) Änderungen ergeben sich dadurch ua. bei der Steuerbefreiung für die Lieferung von Grundstücken.

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

TIPP:

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

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

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

2.5. Kurzfristige Vermietung

Seit 2017 ist die kurzfristige Vermietung (von nicht mehr als 14 Tagen) von Grundstücken zwingend umsatzsteuerpflichtig, wenn der Unternehmer das Grundstück sonst nur für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, für kurzfristige Vermietungen und/oder zur Befriedigung eines Wohnbedürfnisses verwendet. Verwendet der Unternehmer das Grundstück auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, ist die kurzfristige Vermietung steuerfrei, wenn nicht zur Steuerpflicht optiert wird.

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

2.6. Grundstücksleistungen

Für den Ort der sonstigen Leistung – einschließlich Werkleistung – im Zusammenhang mit einem Grundstück ist die Lage des Grundstücks entscheidend. Die sonstige Leistung muss dabei in direktem Zusammenhang mit einem bestimmten Grundstück stehen. Seit 2017 zählen auch juristische Dienstleistungen (zB von Rechtsanwälten, Notaren), die auf die Veränderung des rechtlichen Status eines bestimmten Grundstücks gerichtet sind, zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn sie mit der Übertragung eines Grundstücks oder mit der Begründung oder Übertragung dinglicher Rechte an Grundstücken zu tun haben. Ob die zugrunde liegende Transaktion letztlich zustande kommt, ist nicht erheblich.

3. Die Ist-Besteuerung und Versteuerung von Anzahlungen

3.1. Anwendungsbereich

Bei Vermietung im Privatvermögen ist man verpflichtet, die USt entsprechend der Vereinnahmung der Entgelte abzuführen, wenn der Gesamtumsatz aus nichtbetrieblichen Einkünften in einem der beiden vorangegangenen Kalenderjahre nicht mehr als EUR 110.000 betragen hat. Maßgeblich ist somit nicht die Mietvorschrift, son-

II. Umsatzsteuer

dern der Eingang des Mietentgeltes. Bei erhaltenen Mietzinsvorauszahlungen und Anzahlungen ist die Umsatzsteuer ebenfalls zum Zeitpunkt der Vereinnahmung abzuführen, außer es handelt sich um einen echten Kredit.

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

TIPP:

Betriebe mit selbständigen Einkünften versteuern umsatzsteuerlich grundsätzlich immer entsprechend der Vereinnahmung, unabhängig von der Rechtsform und der Art der Rechnungslegung. Daher gilt dies auch für eine Unternehmensberatungs GmbH.

3.2. Vorsteuerabzug erst bei Zahlung

Das Recht auf Vorsteuerabzug für die von Ist-Versteuerern bezogenen Leistungen besteht **erst im Zeitpunkt der Bezahlung** (und nach Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung). Eine vollständige Bezahlung der Leistung ist nicht erforderlich. Daher steht zB bei Ratenzahlung der Vorsteuerabzug entsprechend der entrichteten Teilzahlung zu. Beim Übergang der Steuerschuld auf den Ist-Versteuerer gelangt das zusätzliche Erfordernis der Zahlung nicht zur Anwendung, da in diesen Fällen die Steuerschuld nach den Sollgrundsätzen entsteht.

Im Fall der Überrechnung eines Guthabens, das aus dem Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung stammt, darf lediglich der aus der tatsächlichen Zahlung herausgerechnete Umsatzsteuerbetrag überrechnet werden. Hier sind Soll-Versteuerer und Ist-Versteuerer gleichgestellt. Kommt es nicht zur vollständigen Überrechnung, hat der empfangende Unternehmer die UVA entsprechend zu berichtigen, weil der Vorsteuerabzug nicht in voller Höhe entstanden ist.

3.3. Ausnahmen für Großunternehmen

Von dieser Regelung ausgenommen sind

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

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

4. Vermietung durch ausländische Unternehmer

Die österreichische Finanzverwaltung hat bei der Vermietung eines inländischen Grundstückes durch ausländische Unternehmer die zweckmäßige Auffassung vertreten, dass diese hinsichtlich der Vermietungsumsätze wie inländische Unternehmer zu behandeln sind. Dadurch waren die Umsätze und Vorsteuern im Veranlagungswege zu erklären.

Der EuGH hat in der Rechtssache C-931/19 (Titanium) konkret zu einem Österreich-Sachverhalt im Juni 2021 ein Urteil gefällt, wonach diese Auffassung EU-widrig sei. Ein ausländischer Vermieter darf nur dann als inländischer Unternehmer behandelt werden, wenn er im Inland über eigenes Personal verfügt und diese Personen auch zu autonomem Handeln befähigt sind. Durch diese Entscheidung haben sich in der praktischen Abwicklung ab dem Jahr 2022 viele Zweifelsfragen ergeben.

Im Abgabenänderungsgesetz 2022 wurde erfreulicherweise gesetzlich verankert, dass ab dem 20.7.2022 die Vermietung von Grundstücken durch ein ausländisches Unternehmen, das im Inland weder sein Unternehmen betreibt noch eine an der Leistungserbringung beteiligte Betriebsstätte hat, nicht zum Übergang der Steuerschuld führt. Vielmehr bleibt das ausländische Unternehmen Steuerschuldner und hat die aus der Vermietung resultierenden Umsätze und Vorsteuern im Veranlagungsverfahren zu erklären. Grundsätzlich ist für das gesamte Jahr 2022 das Veranlagungsverfahren anzuwenden; sämtliche Vorsteuerbeträge können in der Veranlagung geltend gemacht werden. Wurden jedoch bis zum Abrechnungszeitraum Juni 2022 für mindestens 3 Monate bereits Vorsteuern im Erstattungsverfahren geltend gemacht, sind die bereits erstatteten Vorsteuern nicht in der Veranlagung zu berücksichtigen.

TIPP:

Vermieter, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, müssen für die Abfuhr der Umsatzsteuer (bei Vermietung an Private oder wenn sie als inländisch Unternehmer gelten) einen inländischen Fiskalvertreter bestellen.

5. Umsatzsteuer von Vorleistungen

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

II. Umsatzsteuer

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

6. Umsatzsteuer bei teilweiser Privatnutzung

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

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

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

7. Sonderfälle des Vorsteuerabzuges

7.1. Mietenpool

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

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

7.2. Miteigentumsgemeinschaften

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

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

7.3. Wohnungseigentumsgemeinschaften

Seit 2016 gilt eine Gleichstellung der umsatzsteuerlichen Behandlung von PKW-Abstellplätzen mit der Vermietung (zwingend mit 20%) derselben, wodurch es zu einer Vereinfachung in der Verwaltung kommen sollte.

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

8. Umsatzsteuer bei Verkauf, Schenkung und Aufgabe

8.1. Grundsätzliches

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

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

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

8.2. Zehntel- oder Zwanzigstel-Berichtigung

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

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

II. Umsatzsteuer

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

Bei nachträglicher Übertragung einer Wohnung (keine Geschäftsräume) aufgrund eines Anspruches gem § 15c WGG, die ab 1.4.2022 erfolgt, beträgt der Berichtigungszeitraum zur Förderung der Eigenumbildung nur mehr 10 Jahre.

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

8.3. Option zur Umsatzsteuerpflicht

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

Zu beachten ist, dass die Ausübung der Option zur Umsatzsteuer zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlagen für die Grundbucheintragungsgebühr und die Grunderwerbsteuer um 20% führt.

8.4. Bagatellgrenze für Berichtigung

Die Bagatellgrenze für eine Berichtigung wurde 2017 angehoben: Eine Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist nicht durchzuführen, wenn der Betrag, um den der Vorsteuerabzug für einen Gegenstand für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, EUR 60 nicht übersteigt.

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

8.5. Zeitpunkt des Vorsteuerabzuges

Der Vorsteuerabzug für Vorleistungen kann sofort geltend gemacht werden, nicht erst zum Zeitpunkt des steuerpflichtigen Umsatzes –

Voraussetzung ist, dass zum Zeitpunkt des Bezuges der Vorleistungen der steuerpflichtige Verkauf wirtschaftlich überwiegend wahrscheinlich ist – das hat der Verwaltungsgerichtshof klargestellt.

8.6. Schenkung einer Immobilie und Umsatzsteuer

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

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

8.7. Aufgabe der unternehmerischen Tätigkeit

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

8.8. Verkauf eines Mietrechtes

Der Verkauf eines Mietrechtes vom Vormieter an den Nachmieter unterliegt bei Objekten, die Wohnzwecken dienen, dem ermäßigten Steuersatz von 10%, bei Nicht-Wohnobjekten dem Steuersatz von 0% bzw. 20%.

9. Umsatzsteuer bei Übergang von Todes wegen

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

10. Pflicht zur Belegaufbewahrung

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

II. Umsatzsteuer

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

11. Umsatzsteuer bei Bauleistungen

11.1. Grundsätze

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

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

11.2. Mit einer Bauleistung beauftragter Unternehmer

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

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

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

Folgende Leistungen werden vom BFG (5.10.2018) nicht als „Bauleistungen“ angesehen und sind somit nicht von der Regelung erfasst, wenn sie als selbständige Hauptleistungen zu beurteilen sind: ausschließlich planerische Leistungen (Architekt), Beförderungsleistungen einschließlich des Be- und Entladens, das Abholen und die Entsorgung von Bauschutt, die Vermietung von Baugeräten, Wartungsarbeiten an Bauwerken, solange Teile davon nicht verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden. Materiallieferungen zB durch Baustoffhändler oder Baumärkte können auch nicht als Bauleistungen eingestuft werden. Das gilt auch bei der Lieferung von Asphalt oder Beton, die auf Weisung des Leistungsempfängers auf der Baustelle "abgeladen" werden.

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

11.3. Unternehmer, der üblicherweise Bauleistungen erbringt

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

TIPP:

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

12. Regelungen für Hausverwalter und Vermieter

12.1. Die Grundsätze der Rechnungsausstellung

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

Rechnungsmerkmale

- Rechnungen bis EUR 400 inkl. USt (sogenannte „Kleinbetragsrechnung“):¹⁾
 1. Name, Anschrift⁴⁾ des liefernden bzw. leistenden Unternehmers
 2. Menge und handelsübliche Bezeichnung der Lieferung oder Art und Umfang der sonstigen Leistung
 3. Tag der Leistung oder Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt
 4. Entgelt für die Lieferung bzw. sonstige Leistung (brutto inkl. Umsatzsteuer)
 5. Anzuwendender Steuersatz
 6. Ausstellungsdatum
- Rechnungen über EUR 400 (inkl. USt) zusätzlich:
 7. Name und Anschrift⁴⁾ des Leistungsempfängers
 8. Entgelt ohne USt
 9. auf das Entgelt entfallender Umsatzsteuerbetrag
 10. im Falle einer Steuerbefreiung Hinweis, dass für diese Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt³⁾
 11. UID des liefernden bzw. leistenden Unternehmers²⁾
 12. Fortlaufende Nummer, wobei vom Leistungsempfänger keine Überprüfung vorgenommen werden muss

II. Umsatzsteuer

- Rechnungen über EUR 10.000 (inkl. USt) zusätzlich:
13. UID des Leistungsempfängers;
- Zusätzlich ist Folgendes zu beachten:
 14. Bei Fremdwährungsrechnungen ist der Steuerbetrag in Euro anzuführen bzw. in Einzelfällen die Umrechnungsmethode anzugeben.
 15. Gutschriften müssen als Gutschriften bezeichnet werden.
 16. Bei Differenzbesteuerung ist auf deren Anwendung hinzuweisen, indem beispielsweise die Art der Gegenstände und die Anwendung einer Sonderregelung angegeben wird.

- 1) Die Vereinfachungsregelungen für Kleinbetragsrechnungen gelten nicht für innergemeinschaftliche Lieferungen.
- 2) Die Verpflichtung zur Angabe der UID auf der Rechnung besteht nur, soweit der Unternehmer Lieferungen oder sonstige Leistungen erbringt, für die der Vorsteuerabzug zusteht.
- 3) Die Anführung der gesetzlichen Bestimmung ist nicht zwingend, aber oft empfehlenswert.
- 4) Die wirtschaftliche Tätigkeit muss an der angegebenen Anschrift nicht zwangsläufig ausgeübt werden. Erforderlich ist, dass der auf der Rechnung erscheinende Leistungserbringer die Leistung tatsächlich erbracht hat und mit der in der Rechnung angegebenen Anschrift für umsatzsteuerrechtliche Zwecke greifbar ist.

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

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

ISd Rspr steht der Vorsteuerabzug grundsätzlich aber auch dann zu, wenn die Rechnung nicht alle formellen Rechnungsmerkmale erfüllt, solange alle materiellen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen.

Elektronische Rechnungen

Auch elektronisch ausgestellte Rechnungen sind unter bestimmten Voraussetzungen zulässig; die Übermittlung der Rechnung kann beispielsweise per E-Mail, E-Mail Anhang, Web-Download, PDF oder Textdatei, als eingescannte Papierrechnung oder als Fax-Rechnung erfolgen, sofern der Leistungsempfänger dieser Art der Rechnungsausstellung zustimmt.

Voraussetzung für den Vorsteuerabzug bei elektronischen Rechnungen ist, dass die Echtheit der Herkunft, die Unversehrtheit des Inhaltes und die Lesbarkeit (während der gesamten Aufbewahrungsdauer von grundsätzlich 7 Jahren) gewährleistet sind. Diese Voraussetzungen sind erfüllt, wenn:

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

MUSTERRECHNUNG

Logo
Mustermann GmbH

Wien, 5. Juni 2019
ATU87654321

Musterfrau GmbH 7
Musterfraustraße 13
1030 Wien

6

13

HONORARNOTE NR: 12345 12

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

Erbrachte Leistungen im Zeitraum von 2019/05/01 bis 2019/05/31 3

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

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

Unsere Rechnungen sind zahlbar und klagbar in Wien.

1

Mustermann GmbH

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

11

Für elektronische Signaturen ist seit 2016 nicht mehr das Signaturgesetz anzuwenden, sondern die eIDAS-VO (EU-Verordnung über die elektronische Identifizierung und Vertrauensdienste für elektronische Transaktionen im Binnenmarkt).

II. Umsatzsteuer

Zu beachten sind überdies die Vorschriften für die elektronische Registrierkasse.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen

Seit 1.1.2020 gelten verschärfte Voraussetzungen für die Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen („Quick Fixes“ der Europäischen Kommission). Als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung gilt neben der Verwendung einer gültigen UID-Nummer des Empfängers auch die Eintragung in die Zusammenfassende Meldung („ZM“) durch den Liefernden. Somit ist es nicht mehr möglich, die Steuerbefreiung geltend zu machen, wenn der Abnehmer dem Lieferer keine gültige UID-Nummer mitgeteilt hat. In der Rechnung ist zudem ausdrücklich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung hinzuweisen.

12.2. Mietvorschreibung und fortlaufende Nummer

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

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

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

Die Verpflichtung, eine fortlaufende Rechnungsnummer anzugeben, wird vom Gesetzgeber nicht genauer definiert.

Die Nummerierung von Anzahlungsrechnungen durch den Immobilien-treuhänder kann für jedes einzelne Haus, aber auch pro Vermietungsobjekt, Wohnungseigentumsobjekt etc. mit eigenständigen Zahlenreihen erfolgen.

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

13. Überprüfungsmöglichkeit der UID

Zur Überprüfung von UID-Nummern dient folgende Vorgangsweise:

Bestätigungsverfahren in zwei Stufen

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

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

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

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

TIPP:

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

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

EXKURS

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

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

Siehe auch unsere Broschüre „Das 1x1 der Steuern 2023“ S. 44



III. Immobilien im Betriebsvermögen

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

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

Betriebliche Liegenschaften sind in das System der Immobilienbesteuerung mit einer linearen Sondersteuer (Immobilienveräußerungssteuer, „ImmoESt“) eingebunden. Der Steuersatz beträgt für Immobilienveräußerungen im Betriebsvermögen 30 %, für GmbHs/AGs und Stiftungen beträgt der Steuersatz 24 % und (ab 2024 23 %). Für natürliche Personen gilt für sog. Altfälle eine effektive Steuerbelastung von 4,2 % bzw. von 18 % bei Umwidmungen.

Bei gemischt genutzten Immobilien ist zu bestimmen, in welchem Ausmaß diese dem Betriebsvermögen bzw. dem Privatvermögen zuzurechnen sind. Gebäude, die beispielsweise als Büro- und teilweise als Wohnraum genutzt werden, sind grundsätzlich anteilig dem Betriebsvermögen und dem Privatvermögen zuzurechnen. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist für Zwecke der Aufteilung des Gebäudes in betrieblich und privat idR das Verhältnis der Nutzflächen maßgeblich.

Ausnahmen: Liegt der betriebliche Anteil unter 20 %, ist die gesamte Immobilie dem ertragsteuerlichen Privatvermögen zuzurechnen; beträgt der betriebliche Anteil über 80 %, gilt die gesamte Immobilie steuerlich als Betriebsvermögen.

TIPP:

Achten Sie darauf, dass der betriebliche Anteil Ihrer Privatwohnung bzw. Ihres Privathauses die Drittelgrenze nicht übersteigt, andernfalls verlieren Sie die Hauptwohnsitzbefreiung.

Die Finanzverwaltung sieht den Grund und Boden bzw. das Gebäude generell als zwei getrennte Wirtschaftsgüter an. Wurde daher auf einem von einem § 4-Gewinnermittler vor dem 31.3.2002 angeschafften Grund und Boden (Altvermögen) nach dem 31.3.2012 mit der Errichtung eines Gebäudes begonnen, ist das Gebäude als Neuvermögen einzustufen. Hat die Errichtung des Gebäudes vor dem 31.3.2012 begonnen, ist nach Ansicht der Finanzverwaltung die Einheitstheorie anzuwenden, dh Grund und Boden bzw. Gebäude stellen ein einheitliches Wirtschaftsgut dar und sind beim § 4-Gewinnermittler als Altvermögen einzustufen. Die jüngere Rechtsprechung des VwGH legt jedoch den Schluss nahe, dass der VwGH grundsätzlich seiner bisherigen Einheitstheorie folgt und nur bei gesetzlichen Spezialregelungen (zB bei der Besteuerung von Immobilienveräußerungen) eine individuelle Sichtweise geboten ist. Die Wirt-

schaftsgutdefinition (Trennung von Gebäude und Grund & Boden oder Einheit des „bebauten Grundstückes“) kann zB für Bewertungsfragen relevant sein.

1. So erfolgt die Gewinnermittlung

Bei Einkünften aus Gewerbebetrieben erfolgt die Gewinnermittlung durch Bilanzierung oder – wenn die Voraussetzungen erfüllt sind – mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung. Die Art der Gewinnermittlung hat aber nur geringen Einfluss auf die Besteuerung von Grundstücken.

Nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) und den steuerlichen Vorschriften gelten folgende **Bilanzierungspflichten bzw. -grenzen:**

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

TIPP:

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

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

III. Immobilien im Betriebsvermögen

Wechsel der Gewinnermittlungsart		
Auswirkungen auf Immobilien	von § 4 auf § 5 EStG	von § 5 auf § 4 EStG
	Grundsätzlich keine Auswirkung auf bestehende Betriebsimmobilien (kein Realisierungstatbestand); Einlage von Immobilien ins gewillkürte Betriebsvermögen möglich Bei Veräußerung Besteuerung mit besonderem Steuersatz (30%), pauschale Gewinnermittlung (4,2%/18%) für Altvermögen bzw. für alte Aufwertungsbeträge möglich	Grundsätzlich keine Auswirkung auf Betriebsimmobilien, außer bei Immobilien des bisherigen gewillkürten Betriebsvermögens: steuerpflichtige Entnahme von Gebäuden (voraussichtlich bis Ende 2023); Grund & Boden und ab 2024 auch Gebäude dürfen idR zum Buchwert entnommen werden Bei Veräußerung Besteuerung mit besonderem Steuersatz (30%), idR keine pauschale Gewinnermittlung möglich

Tabelle: Folgen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart

Für weitere Bilanzierungsfragen siehe unsere Broschüre „Geschäftsführer und Jahresabschluss“, die Sie gratis auf unserer Website bestellen können.



2. Die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen

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

Für die **Besteuerung von Veräußerungen betrieblichen Grund und Bodens** gilt weitgehend das Gleiche wie für private Liegenschaften, das heißt:

- IdR erfolgt die Besteuerung mit 30%igem Sondersteuersatz. Der Betriebsausgabenabzug ist nur eingeschränkt möglich, die Selbstberechnungskosten inkl. Mitteilungs- und Entrichtungskosten des Notars sowie allfällige Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen sind allerdings abzugsfähig.
- War der Grund und Boden am 31.3.2012 infolge Ablaufs der Spekulationsfrist nicht steuerverfangen (also außerhalb der ehemaligen 10- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist und nicht Betriebsvermögen eines § 5-Gewinnermittlers), kann die 4,2%ige bzw. 18%ige Pauschalbesteuerung vom Erlös in Anspruch genommen werden. Allerdings sind dann die Selbstberechnungskosten des Notars sowie – nach Ansicht des BMF – Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen nicht abzugsfähig.

TIPP:

Auch wenn am 31.3.2012 eine § 5-Gewinnermittlung vorgelegen hat, kann bei einem früheren Wechsel der Gewinnermittlungsart für den entstandenen alten Aufwertungsbetrag die Pauschalbesteuerung anwendbar sein.

Für die **Besteuerung der Veräußerung von Gebäuden** gilt:

- Nicht der Tarifsteuersatz mit bis zu 50% bzw. 55%, sondern der 30%ige Sondersteuersatz (abgesehen von Ausnahmen).
- Bemessungsgrundlage ist hier im Wesentlichen der „Erlös minus steuerlichem Restbuchwert“, idR gibt es keine Möglichkeit der Pauschalbesteuerung;
- War das Gebäude bspw. früher steuerliches Privatvermögen, so können die stillen Reserven bis zur Einlage gesondert begünstigt versteuert werden.
- Im Übrigen gelten weiterhin die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften, allerdings mit einem eingeschränkten Betriebsausgabenabzug, wenn der Sondersteuersatz tatsächlich angewendet wird: Nicht abzugsfähig sind daher zB: Vertragserrichtungskosten, Maklerkosten, Kosten für Bewertung und Beratung.

TIPP:

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

ZUSATZ- TIPP:

Auch im Falle der Regelbesteuerung darf der Veräußerungsgewinn gegebenenfalls pauschal ermittelt werden (idR 14% vom Veräußerungserlös), zusätzlich sind Betriebsausgaben abzugsfähig!

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

Bei der **Besteuerung der Veräußerung von Immobilien von § 5-Ermittlern** gilt Folgendes:

- Grundsätzlich normale Gewinnermittlung;
- Der Betriebsausgabenabzug ist eingeschränkt, wenn der Sondersteuersatz von 30% tatsächlich angewendet wird (siehe oben).
- Anschaffungsnebenkosten sind zu aktivieren und kürzen später den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn.

TIPP:

Es gibt keine Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges, wenn der progressive Normaltarif zur Anwendung kommen muss, also bspw. bei gewerblichen Grundstückshändlern (siehe Pkt. 6 und 7).

III. Immobilien im Betriebsvermögen

Ein (alter) **Aufwertungsbetrag für Grund und Boden** infolge Wechsels der Gewinnermittlung **auf § 5 EStG** ist gewinnwirksam anzusetzen und mit 30 % zu erfassen, wenn bis zum 31.3.2012 ein Wechsel der Gewinnermittlung erfolgte.

TIPP:

Bei „Altgrundstücken“ (dh die alte Spekulationsfrist war am 31.3.2012 abgelaufen) kann für diesen Aufwertungsbetrag wahlweise die pauschale Besteuerung von 4,2% bzw. 18% des Erlöses angewendet werden.

Zur Neuregelung der steuerfreien Entnahme von Gebäuden aus dem Betriebsvermögen siehe unten Punkt 8.

	§ 4 Abs. 1 und § 4 Abs. 3		§ 5	
	Veräußerung	Entnahme	Veräußerung	Entnahme
Grund und Boden des Anlagevermögens	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder pauschal mit 4,2% / 18% vom Erlös bei Altgrundstück (keine pauschale Besteuerung für „Grund & Boden -Rücklage“ möglich) Alternativ: Regelbesteuerung	Steuerfrei infolge Buchwertfortführung Nachversteuerung „Grund & Boden-Rücklage“ mit 30 % – keine pauschale Besteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % (und evtl. pauschale Besteuerung für Einlage zum Teilwert) Alternativ: Regelbesteuerung	Steuerfrei infolge Buchwertfortführung
Gebäude des Anlagevermögens	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung bis voraussichtlich 31.12.2023 Steuerfrei ab 01.01.2024 infolge Buchwertfortführung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung	Steuerpflichtig Steuersatz: 30 % oder Regelbesteuerung bis voraussichtlich 31.12.2023 Steuerfrei ab 01.01.2024 infolge Buchwertfortführung

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

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

- **Abgeltungen von Wertminderungen im öffentlichen Interesse:**
Werden Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen des öffentlichen Interesses abgegolten, sind diese Zahlungen steuerfrei (zB Überleitung einer Starkstromleitung, Errichtung eines Abwasserkanals). Der Buchwert kann zudem noch ungekürzt fortgeführt werden.

- **Behördlicher Eingriff:**
Steuerfrei sind auch Gewinne aus der Veräußerung (im Sinne des Steuerrechts) von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
- **Tauschvorgänge iSd Flurverfassungsgesetzes:**
Steuerfrei sind Tauschvorgänge von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951. Die in einem solchen Verfahren erworbenen Grundstücke treten ertragsteuerlich an die Stelle der hingegebenen Grundstücke (betrifft insbesondere Buchwerte und Anschaffungszeitpunkt).
- Ab 1.9.2023 sind laut Gesetzesentwurf auch Grundstückstausche aufgrund wechselseitiger Grenzberichtigungen steuerfrei, wenn eine allfällige Ausgleichszahlung höchstens EUR 730 Euro beträgt.

TIPP:

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

Besondere Regelungen gelten bei **forstwirtschaftlich genutzten Immobilien**. Hier unterliegt der auf das stehende Holz und das Jagdrecht entfallende Veräußerungsgewinn nicht dem 30%-ImmoEst-Satz.

Beispiel: Im Jahr 1990 wurden Forstflächen um EUR 130.000 erworben, es handelt sich daher um eine sog. Altimmobilie. Dabei entfielen EUR 50.000 Euro auf den Waldboden. Im Jahr 2019 werden diese Forstflächen um EUR 190.000 veräußert. Der Gewinn wird unter Anwendung des § 1 Abs. 5 LuF-PauschVO (Beachte: 250.000 EUR-Grenze) ermittelt.

Lösung: Für das stehende Holz und das Jagdrecht wird ein Gewinn in Höhe von EUR 66.500 Euro ermittelt (= $190.000 \cdot 35\%$), welcher dem Einkommensteuertarif von bis zu 55 % unterliegt.

Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von EUR 95.000 (50 % von 190.000). Bei Anwendung der pauschalen Gewinnermittlung beträgt die ImmoEst daher EUR 3.990 (= $95.000 \cdot 4,2\%$).

3. Die Entrichtung der ImmoEst

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

III. Immobilien im Betriebsvermögen

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

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

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

TIPP:

Eine besondere Vorauszahlung ist zB nicht zu leisten, wenn der Veräußerungserlös erst nach mehr als einem Jahr zufließt oder die realisierten stillen Reserven auf eine geeignete Ersatzinvestition übertragen werden (Bildung einer Übertragungsrücklage).

TIPP:

Entrichten Sie rechtzeitig diese besondere Vorauszahlung, um entsprechende Säumnisfolgen zu vermeiden.

4. Die Immo-Besteuerung bei GmbH und AG

Da inländische Kapitalgesellschaften (GmbH und AG) kraft Rechtsform der Bilanzierungspflicht des UGB unterliegen, liegt Betriebsvermögen vor (äußerst seltene Ausnahmen können bspw. bei Liebhaberei oder bei Luxusimmobilien bestehen, siehe dazu unseren Folder 1x1 der Stiftungsbesteuerung).

TIPP:

Die Immobilienertragsteuer ist auf Körperschaften iSd § 7 Abs. 3 KStG, also insb. Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht anzuwenden, weil diese mit ihren gesamten Einkünften der der 24 %igen Körperschaftsteuer (ab 2024 23 %) unterliegen. Der Notar hat in diesem Fall keine Selbstberechnung der ImmoESt vorzunehmen, es fällt auch keine besondere Vorauszahlung an. Der Veräußerungsvorgang ist erst in der Körperschaftsteuererklärung des betreffenden Jahres zu erklären.

Zur Frage der möglichen Steuerbefreiungen siehe Punkt 2.

Zur Frage der optimalen Rechtsform bei gewerblichen Immobilien siehe unsere Broschüre „Steuersparen mit der optimalen Rechtsform“.

5. Die Steuerpflicht ausländischer Körperschaften

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

TIPP:

Für Altfälle gilt eine Steuerpflicht in Höhe von 3,36 % (3,22 % ab 2024) des Verkaufspreises (14,4 % in 2023 und 13,8 % ab 2024 bei Umwidmungen nach dem 31.12.1987) bzw. bei Neufällen eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht von 24 % (ab 2024 23 %); siehe weiters auch Punkt 4.).

6. Ausschluss von der 30%igen ImmoESt

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

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

7. Gewerblicher Grundstückshandel

Früher war es möglich, den gewerblichen **Grundstückshandel als Kleinunternehmen** ohne Rechnungslegungspflicht zu betreiben, sodass der Gewinn im Wege der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung

III. Immobilien im Betriebsvermögen

ermittelt wurde. Dabei konnte die Anschaffung eines Grundstücks unter bestimmten Voraussetzungen sofort als steuerlicher Aufwand geltend gemacht werden. Die entstehenden Verluste wurden entweder mit anderen Einkünften verrechnet oder aber vorgetragen.

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

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

TIPP:

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

8. Einlagen in den Betrieb und Entnahmen daraus

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

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

TIPP:

Eine wichtige Ausnahme besteht für Gebäude des „Altvermögens“: Für diese gilt die Einlage mit dem Teilwert („Aufwertung“), und zwar unabhängig von der bisherigen Nutzung des Gebäudes. An diesem „Step-Up“ ändert sich voraussichtlich auch nichts durch die Neuregelung der Gebäude-Entnahmebesteuerung durch das AbgÄG 2023 (siehe unten).

Die **Entnahme von Grund und Boden** aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen erfolgt unabhängig von der Gewinnermittlungsart steuerneutral zum Buchwert, also ohne Entnahmebesteuerung(!), sofern grundsätzlich der begünstigte Steuersatz zustehen würde, daher zB nicht beim gewerblichen Grundstückshändler. Eine „Grund und Boden“-Rücklage aus einem Wechsel der Gewinnermittlungsart bis 2012 muss jedoch bei Entnahme immer versteuert werden.

TIPP:

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

Nicht relevant ist diese „Entnahme-Buchwertfortführung“ bei der **Entnahme von Gebäuden**, hier greift voraussichtlich bis 31.12.2023 die **Entnahmebesteuerung** auf Basis des Teilwertes mit dem besonderen Steuersatz von 30% (ausgenommen sind auch hier zB gewerbliche Grundstückshändler mit Entnahmebesteuerung zum progressiven ESt-Tarif). Dieser versteuerte Entnahmewert ist für spätere Veräußerungen im Privatvermögen als Anschaffungskosten oder für sofortige/spätere Einlagen in einen anderen Betrieb maßgeblich.

NEU: Steuerfreie Entnahme von Gebäuden und Baurechten: In Anlehnung an die bestehende Regelung zur steuerfreien Entnahme von Grund und Boden wird auch die Entnahme von Gebäuden aus dem Betriebsvermögen zu Buchwerten statt zum Teilwert erfolgen und damit steuerfrei sein. Die steuerfreie Entnahme gilt auch für grundstücksgleiche Rechte (zB Baurechte). Die Neuregelung durch das AbgÄG 2023 wird voraussichtlich ab 1.1.2024 gelten, die KSW hat in der Begutachtung ein früheres Inkrafttreten mit 1.7.2023 angeregt.

Diese Verbesserung zielt insbesondere darauf ab, die außerbetriebliche Nutzung von leerstehenden Betriebsgebäuden (zB für Wohnzwecke) und Betriebsaufgaben ertragsteuerlich zu erleichtern.

Somit entfällt auch die bisherige Gebäudebegünstigung bei Betriebsveräußerung und -aufgabe gemäß § 24 Abs. 6 EStG 1988, die im Fall eines Verkaufes des Gebäudes nach Ablauf von 5 Jahren einen steuerneutralen „Step-Up“ auf den Verkehrswert im Entnahmezeitpunkt vorsah (siehe unten Punkt 21.).

TIPP:

Eine Entnahmebesteuerung stiller Reserven von Gebäuden und Baurechten sowie Grund und Boden kann vermieden werden, indem die Entnahme aus dem Betriebsvermögen nach dem 31.12.2023 erfolgt. Eine Betriebsaufgabe darf daher erst frühestens im Jänner 2024 erfolgen, am 31.12.2023 ist es zu früh.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

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

- Bei Veräußerung von Gebäuden des Betriebsvermögens, die mit dem Teilwert eingelegt wurden (= idR Verkehrswert) – also bei Einlagen ab 2007 – gilt idR der Unterschiedsbetrag zwischen Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, mit der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung für „Altvermögen“ mit 4,2% bzw. 18% des Teilwertes zum Zeitpunkt der Einlage.
- Stille Reserven ab der Einlage werden mit dem Sondersteuersatz von 30% besteuert.
- Bei „Alt-Grund und Boden“ greift bei **Einlage nach dem 31.3.2012** in einen § 5-Ermittler auch für die Zeit der Betriebsvermögenszugehörigkeit die Besteuerung mit 4,2% bzw. 18% des Erlöses, unabhängig vom Einlagewert.

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

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

9. Die „Grund&Boden-Rücklage“

Bei diesen Rücklagen nach § 4 Abs. 10 EStG handelt es sich um steuerfrei belassene Wertsteigerungen des Grund & Bodens im Betriebsvermögen aus einem früheren Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 auf § 4 EStG. Eine Nachversteuerung erfolgt bei

- Ausscheiden des Grund und Bodens aus dem Betriebsvermögen, zB durch Veräußerung, aber auch durch Entnahme ins Privatvermögen,
- Veräußerung des Betriebes und
- Aufgabe des Betriebes

in Höhe der dann noch bestehenden stillen Reserven mit dem Steuersatz von 30%. Die pauschale Besteuerung mit 4,2% bzw. 18% ist nach herrschender Ansicht nicht möglich.

10. Absetzen von Instandsetzungsarbeiten

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

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

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

TIPP:

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

Zu aktivierungspflichtigen Herstellungen siehe Kapitel I, Pkt 2.1.

11. Die Normalabschreibung

Bei der **Absetzung für Abnutzung** gilt für Betriebsgebäude ein einheitlicher Abschreibungssatz:

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

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

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

- jene Gebäudeteile, die für Wohnzwecke überlassen werden, mit 1,5% und

III. Immobilien im Betriebsvermögen

- die restlichen betrieblich genutzten Gebäudeteile mit 2,5 % abzuschreiben.
- Es gilt daher keine Überwiegensbetrachtung, sondern ist in der Praxis ein Misch-AfA-Satz anzuwenden.

Eine **kürzere Nutzungsdauer** kann durch ein begründetes und nachvollziehbares Gutachten nachgewiesen werden, dies grundsätzlich nur im Veranlagungsjahr der Inbetriebnahme des Gebäudes, bis zur Rechtskraft des Bescheides.

Bei **Gebäuden in Leichtbauweise** wird ohne Vorlage eines Gutachtens eine Nutzungsdauer von mindestens 25 Jahren (4 %) anerkannt.

Die Regelungen gelten für neue und auch für alle bestehenden Betriebsgebäude.

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

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

Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Grenze für die Sofortabschreibung von geringwertigen Wirtschaftsgütern beträgt EUR 1.000. Abnutzbares Anlagevermögen mit einem Anschaffungs- oder Herstellungswert von bis zu EUR 1.000 kann im Jahr der Anschaffung voll abgeschrieben werden und muss nicht über die Nutzungsdauer verteilt abgeschrieben werden, außer es wird vermietet.

12. Vorgezogene Abschreibung im Jahr 1 und 2

Für erstmals abgeschriebene Gebäude ist in den ersten beiden Jahren eine beschleunigte lineare Abschreibung nach folgenden Grundsätzen möglich:

- Die erhöhte Abschreibung steht für Gebäude zu, die nach dem 30.6.2020 angeschafft oder hergestellt werden.
- Diese ist auch anwendbar, wenn eine Immobilie zuerst im Privatvermögen nach dem 30.06.2020 angeschafft und dann ins Betriebsvermögen eingelegt oder erstmalig vermietet wird, also immer bei erstmaliger Abschreibung.
- Die Abschreibungssätze betragen im
 - Jahr 1: höchstens das Dreifache des gesetzlichen Prozentsatzes von 2,5 % bzw. 1,5 %, also 7,5 % bzw. 4,5 %,

- Jahr 2: höchstens das Zweifache, also 5 % bzw. 3 %, wobei die AfA im Jahr 2 nicht höher als jene im Jahr 1 sein kann.
- Als Herstellungszeitpunkt gilt der Zeitpunkt der Fertigstellung.

TIPP:

Für seit dem 30.6.2020 angeschaffte Gebäude ist für den Zeitraum der Inanspruchnahme der beschleunigten Abschreibung keine Anwendung der Halbjahres-Abschreibung erforderlich, d.h. es ist immer die volle Jahres-AfA möglich.

TIPP:

Die vorgezogene steuerliche AfA gilt durch Ansatz einer entsprechenden Mehr-Weniger-Rechnung in der Steuererklärung auch bei steuerlichen Bilanzierern unabhängig von der unternehmensrechtlichen Abschreibung (keine UGB-Maßgeblichkeit).

13. Beschleunigte Abschreibung bei Denkmalschutz

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

TIPP:

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

14. Teilwertabschreibungen und Zuschreibungen

Eine Folge der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen ist auch, dass Wertänderungen von Wirtschaftsgütern steuerwirksam werden, zB durch Vornahme einer Teilwertabschreibung.

Nach Ansicht des BMF sind dabei bebaute Grundstücke als getrennte Wirtschaftsgüter zu bewerten (keine Einheitstheorie). Eine Teilwertabschreibung ist daher entsprechend den Umständen entweder nur für das Gebäude oder nur für den Grund und Boden oder für beides vorzunehmen. In der Praxis verlangt die Finanzverwaltung zur Glaubhaftmachung/zum Nachweis einer Wertminderung fundiertes Gutachten eines Immobilien-Sachverständigen. Zu den Verlustverrechnungsbeschränkungen (auch aus Teilwertabschreibungen) siehe unten Punkt 20.

III. Immobilien im Betriebsvermögen

Für rechnungslegungspflichtige Immobilienbesitzer gilt Folgendes:

Bei Immobilien im Anlagevermögen ist eine Teilwertabschreibung bei voraussichtlicher Dauerhaftigkeit der Wertminderung zwingend vorzunehmen (bedingtes Niederstwertprinzip); bei nicht dauerhafter Wertminderung kann/darf eine Teilwertabschreibung vorgenommen werden (Wahlrecht). Wird diese in der UGB-Bilanz vorgenommen, ist das für das Steuerrecht grundsätzlich maßgeblich.

Bei Immobilien im Umlaufvermögen zB bei einem gewerblichen Grundstückshändler ist ein gegenüber den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gesunkener Teilwert bei der Bewertung ohne Einschränkung zwingend anzusetzen (also auch, wenn die Wertminderung voraussichtlich nicht von Dauer ist; unbedingtes Niederstwertprinzip).

TIPP:

Da im Umlaufvermögen keine laufende AfA zulässig ist, kann ein echter Wertverlust durch zwischenzeitige Nutzung durch eine Teilwertabschreibung steuerlich berücksichtigt werden.

Steigt in den Folgejahren nach Vornahme einer Teilwertabschreibung der Teilwert (entspricht im Wesentlichen dem Verkehrswert), haben unternehmensrechtlich rechnungslegungspflichtige Steuerpflichtige eine steuerwirksame Zuschreibung zwingend vorzunehmen. Obergrenze für die Zuschreibung sind die fortgeschriebenen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten. Wird eine Teilwertabschreibung ganz oder teilweise zugeschrieben, ist der erhöhte Buchwert auf die Restnutzungsdauer zu verteilen.

15. Abbruch und anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen

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

Das BMF vertritt dazu in Rz 2618 und 6418a der EStR 2000 nunmehr folgende Ansicht (verkürzte Darstellung):

- Bei Abbruch eines abbruchreifen Gebäudes: Abbruchkosten gehören mit dem Kaufpreis zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens. Abbruchreif ist ein Gebäude nach Ansicht der Finanzverwaltung, wenn es aus objektiven wirtschaftlichen oder technischen Gründen nicht sinnvoll saniert werden kann.

- Bei Abbruch eines noch verwendbaren Gebäudes: Abbruchkosten und Restbuchwert sind sofort (im Wirtschaftsjahr des Beginns der Abbrucharbeiten) abzugsfähig. Dabei ist es unbeachtlich, ob das Gebäude in Abbruchabsicht erworben wurde oder nicht, oder ob der Abbruch in der Absicht einer Neuerrichtung eines Gebäudes erfolgt oder zur Herstellung eines unbebauten Grundstückes dient.

Anschaffungsnahe Erhaltungsaufwendungen (innerhalb von drei Jahren ab Anschaffung) sind generell nicht zu aktivieren, es gelten die „normalen“ Aktivierungsregeln. Abschreibungen aus alten Aktivierungen können aber unverändert fortgeführt werden.

16. Stille Reserven bzw. Übertragungsrücklage

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

16.1. Voraussetzungen

Die Immobilie muss mindestens volle sieben Jahre zum betrieblichen Anlagevermögen gehört haben. Die Zeiten eines Rechtsvorgängers sind bei Buchwertfortführung mitzurechnen.

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

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

TIPP:

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

III. Immobilien im Betriebsvermögen

16.2. Einschränkungen

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

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

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

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

TIPP:

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

17. Gewinnfreibetrag

Auch Anschaffungs- und Herstellungskosten von Gebäuden, Mieterinvestitionen uÄ können für den Gewinnfreibetrag genutzt werden.

Der Gewinnfreibetrag beträgt bis zu einer Bemessungsgrundlage von EUR 30.000 15 % (statt bisher 13 %), für die nächsten EUR 145.000 13 % des steuerlichen Gewinnes, abzüglich Veräußerungsgewinne iSd § 24 EStG. Überschreitet die Bemessungsgrundlage diesen Betrag, steht für den Überschreitungsbetrag, abhängig von der Höhe der Überschreitung, ein reduzierter Gewinnfreibetrag zu (gestaffelt 7 % bis 4,5 %). Übersteigt die Summe der Betriebsgewinne den Betrag von EUR 580.000, beträgt der Gewinnfreibetrag höchstens EUR 45.950.

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

TIPP:

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

18. Investitionsfreibetrag (IFB und Öko-IFB)

Der IFB kann für bestimmte Wirtschaftsgüter des abnutzbaren Anlagevermögens geltend gemacht werden, die nach dem 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt werden.

Der IFB stellt eine außerbüchliche, zusätzliche Betriebsausgabe dar und beträgt 10 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter abnutzbarer Anlagegüter. Wenn es sich um Wirtschaftsgüter aus dem Bereich Ökologisierung handelt, dann erhöht sich der IFB auf 15 % (Öko-IFB). Der IFB ist ins Anlageverzeichnis bzw. in die Anlagenkartei aufnehmen und an der richtigen Stelle in der Steuer- bzw. Feststellungs-Erklärung auszuweisen. Klassische „Mieterinvestitionen sollen nach Ansicht des BMF grundsätzlich vom IFB ausgeschlossen sein. Für bestimmte „Mieterinvestitionen“ kann jedoch dem Mieter dann ein (Öko-)IFB zustehen, wenn derartige Investitionen im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen und nicht wie ein Gebäude (ausgenommen begünstigte Heizungen, siehe gleich unten) abzuschreiben sind.

Der IFB ist gedeckelt, weil er nur für (Teil-) Anschaffungs- bzw. (Teil-)Herstellungskosten in Höhe von höchstens EUR 1.000.000 pro vollem Wirtschaftsjahr geltend gemacht werden kann. Der IFB kann nur im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten und nur bei Gewinnermittlung durch Bilanzierung oder vollständiger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, also nicht bei Pauschalierung genutzt werden.

Aus ökologischen Gründen ist nunmehr ausdrücklich geregelt, dass auch für die Anschaffung und Herstellung von klimafreundlichen Heizungen in Zusammenhang mit Gebäuden ein Öko-IFB von bis zu 15 % zusteht.

Die begünstigten Wirtschaftsgüter sollen taxativ genannt werden, mit einem Öko-IFB gefördert werden als Gebäudeteil nur:

III. Immobilien im Betriebsvermögen

- Wärmepumpen,
- Biomassekessel,
- Fernwärme- bzw. Fernkältetauscher,
- Fernwärme- bzw. Fernkälteübergabestationen und
- Mikronetze.

Weitere Wirtschaftsgüter, die als Gebäudebestandteile zu aktivieren sind, sind nicht begünstigt. Nicht Öko-IFB-fähig sind naturgemäß laufende Aufwendungen, also Instandhaltungen und Reparaturen, die nicht aktivierungspflichtig sind, da nur Wirtschaftsgüter des betrieblichen Anlagevermögens IFB-fähig sind. Der Höchstbetrag von EUR 1 Mio Investitionssumme pro Jahr (für 12 Monate bei vollem – auch abweichendem – Wirtschaftsjahr) wird nicht erhöht. Auch bei Pauschalierung gibt es keine neue Ausnahme.

19. Zinsschranke für Körperschaften

Aufgrund der Vorgaben der EU wurde mit 2021 erstmals eine generelle Zinsschranken-Regelung in Österreich eingeführt, die schon bestehenden Zinsenabzugsverbote bleiben zusätzlich aufrecht: Ein „Zinsüberhang“ (= Überhang von abzugsfähigen Zinsaufwendungen gegenüber steuerpflichtigen Zinserträgen) kann nur im Ausmaß von höchstens 30 % des steuerlichen EBITDA abgezogen werden.

Voller Zinsenabzug steht insbesondere zu:

- Für den Zinsüberhang ist ein Freibetrag (!) von bis zu EUR 3 Mio pro Veranlagungszeitraum vorgesehen; Zinsen bis EUR 3 Mio können daher voll abgezogen werden. Bei einem Zinsüberhang von EUR 4 Mio können EUR 1 Mio nicht abgezogen werden, außer die 30 %-Grenze (siehe oben) oder eine andere Ausnahme (siehe gleich) lässt einen Abzug zu.
- Für „stand alone“-Unternehmen, also insbesondere solche, die nicht vollständig (gilt auch für at-equity-Konsolidierung) in einen Konzernabschluss einbezogen werden und kein verbundenes Unternehmen haben und keine ausländische Betriebsstätte unterhalten.
- Für Zinsen aus „Altverträgen“, das sind vor dem 17.6.2016 abgeschlossene Verträge, bis Ende 2025.
- Wenn die Eigenkapitalquote der Körperschaft gleich oder höher als die Eigenkapitalquote des Konzerns ist, wobei eine Unterschreitung um bis zu 2% (Toleranzregel) unschädlich ist – sog „Eigenkapital-Escape-Klausel“.

TIPP:

Auch in der KöSt-Unternehmensgruppe besteht die Möglichkeit, einen „fiktiven“ Teilkonzernabschluss für die Gruppe zu erstellen („Gruppenabschluss“), um gegebenenfalls die „Eigenkapital-Escape-Klausel“ zu nutzen.

20. Verluste und Steuermodelle

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

Ein danach **verbleibender Verlust darf nur zu 60%** mit progressiv besteuerten Einkünften verrechnet werden. Ist eine Verrechnung des betrieblichen Verlustes mit anderen Einkünften im Veranlagungsjahr nicht (gänzlich) möglich, wird der (verbleibende) betriebliche um 40 % gekürzte Verlust als Verlustvortrag in künftige Veranlagungsjahre vortragen.

TIPP:

Verluste von betrieblichen Einnahmen-Ausgaben-Rechnern sind – wie bei Bilanzierern – zeitlich unbegrenzt vortragsfähig. Die Vortragsfähigkeit gilt für Verluste ab der Veranlagung 2013 sowie allenfalls noch nicht verrechnete „alte“ Anlaufverluste vor 2007.

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

TIPP:

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

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

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

III. Immobilien im Betriebsvermögen

TIPP:

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

TIPP:

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

21. Immobilien und Betriebsaufgabe/-veräußerung

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

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

TIPP:

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

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

- Sinkt der Wert der Immobilie nach Entnahme, verringert sich die Nachversteuerung höchstens auf Null – kein Verlust.
- Bei einer Wertsteigerung sind die stillen Reserven des Entnahmezeitpunkts rückwirkend als betriebliche Einkünfte mit dem Sonder- oder Regelsteuersatz nachzuersteuern.

- Die Wertsteigerungen danach sind als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zu erfassen.

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

- Der Steuerpflichtige hat das 60. Lebensjahr erreicht und stellt im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe seine gesamte Erwerbstätigkeit (nach Ansicht des BMF: für zumindest ein Jahr) wirklich ein, oder
- der Steuerpflichtige ist erwerbsunfähig, oder
- der Steuerpflichtige ist verstorben und die Betriebsaufgabe ist durch den Todesfall bedingt.

Von der Begünstigung ist auch zum Hauptwohnsitz dazugehöriger Grund und Boden (in angemessenem Ausmaß, nach herrschender Ansicht bis zu 1.000 m²) erfasst; die Entnahme von Grund und Boden in das Privatvermögen ist idR nicht steuerpflichtig.

Ausnahmsweise kann nach Ansicht des BMF bei Verkauf der Immobilie auch die „normale“, private Hauptwohnsitzbefreiung im Betriebsvermögen zur Anwendung gelangen, wenn die Immobilie vor der Einlage ins Betriebsvermögen innerhalb der letzten zehn Jahre zumindest fünf Jahre durchgehend als privater Hauptwohnsitz gedient hat.

Die oben dargestellte Regelung der Hauptwohnsitzbefreiung bei Betriebsaufgabe wird voraussichtlich ab 2024 durch die mit dem AbgÄG 2023 eingeführte generelle steuerfreie Entnahmemöglichkeit von Grundstücken (Grund und Boden, Gebäuden sowie Baurechten) aus dem Betriebsvermögen ins Privatvermögen abgelöst (siehe oben Punkt 8.).

TIPP:

Bei Betriebsveräußerungen, bei denen das Betriebsgebäude nicht mitverkauft wird, kann dieses künftig ohne weitere Voraussetzungen steuerfrei vom Veräußerer ins steuerliche Privatvermögen übernommen werden. Danach kann ohne Wartefrist auch eine Vermietung des entnommenen Betriebsgebäudes bspw an den Betriebserwerber erfolgen.

22. Immobilien und Betriebsübergabe

Die Schenkung eines Einzelunternehmens (= unentgeltliche Übertragung) ist grundsätzlich mit denselben unternehmens-, gewerbe-, arbeits- und sozialversicherungsrechtlichen Konsequenzen verbunden wie ein Verkauf (entgeltliche Übertragung).

III. Immobilien im Betriebsvermögen

Aus steuerlicher Sicht ergeben sich jedoch einige Besonderheiten, insbesondere auch Begünstigungen für Immobilienübertragungen.

Aus ertragsteuerlicher Sicht handelt es sich bei der Schenkung eines Betriebes mit Übertragung eines positiven Verkehrswertes (!) um einen Fall der steuerlichen **Buchwertfortführung**, es fällt daher insbesondere keine Immo-ESt für übertragenen Grund & Boden sowie Gebäude an.

Unentgeltlichkeit liegt ertragsteuerlich bspw auch vor, wenn der Betrieb nicht geschenkt wird, sondern gegen Unterhaltsrente oder (außer-)betriebliche Versorgungsrente übertragen wird. Im Falle der (außer-)betrieblichen Versorgungsrente ist die Rente beim Rentenempfänger bei Zahlung steuerpflichtig (progressiver Einkommensteuertarif), dafür besteht ein voller Sonderausgabenabzug beim Rentenzahler.

TIPP:

Nach neuer Rechtsprechung des VwGH gilt die bisher bekannte 50%-Grenze für die steuerliche Einstufung als entgeltlich oder unentgeltlich nur noch für Rentengeschäfte. Für alle anderen Übertragungen gilt uU nur noch eine 25%-Grenze: Weicht der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsguts ab, ist in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Umkehrschluss: Bei Immobilienübertragungen in der Familie mit einer Gegenleistung von zB 1/2 oder 2/3 des Verkehrswerts, ist nach der neuen Judikatur und der Ansicht des BMF nunmehr idR von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen, der keiner Immo-ESt unterliegt.

Umsatzsteuerlich ist zu beachten, dass eine unentgeltliche Betriebsübertragung unter Lebenden regelmäßig eine Eigenverbrauchsbesteuerung auslöst. Es ist daher auf die ordnungsgemäße Rechnungslegung zu achten, um den Vorsteuerabzug beim Beschenkten sicherzustellen. Bei unternehmerisch genutzten Immobilien besteht grundsätzlich ein Wahlrecht zwischen umsatzsteuerpflichtiger Behandlung und umsatzsteuerfreier Immobilienübertragung. Bei steuerfreier Übertragung können beim Schenkenden Vorsteuer-Berichtigungspflichten schlagend werden. Bei vermieteten Immobilien ist zudem zu beachten, dass ein allfälliges „Errichterprivileg“ nach herrschender Ansicht mit Übergabe verlorengeht und damit ebenso Vorsteuerberichtigungspflichten entstehen können. Zur Umsatzsteuer siehe im Detail Kapitel II.

Bei der **Grunderwerbsteuer** gibt es unter bestimmten Voraussetzungen Ermäßigungen für Betriebsübergaben. Ein Freibetrag von bis zu EUR 900.000 darf von der GrESt-Bemessungsgrundlage insbesondere unter folgenden Voraussetzungen abgezogen werden:

- Es liegt ein unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerbsvorgang vor; **Hinweis:** bei Teilentgeltlichkeit steht der Freibetrag für den unentgeltlichen Teil zu;
- Es wird ein Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil übertragen; **Hinweis:** bei Quotenschenkungen oder Übertragung von Teilen von MU-Anteilen steht der Freibetrag anteilig zu, die Mindestquote beträgt jedoch 25%;
- Erwerber ist eine natürliche Person;
- Die übertragenen Immobilien gehören zum (Sonder-)Betriebsvermögen des übertragenen (Teil-)Betriebs bzw. zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmeranteiles; Immobilien im Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft und Kapitalgesellschaftsanteile sind hier nicht begünstigt.

Die GrESt ist idR vom steuerlichen Grundstückswert zu bemessen, für unentgeltliche Übertragungen wird der Staffeltarif (0,5% bis 3,5%) angewendet. Die maximale Grunderwerbsteuerbelastung ist mit **0,5% des Grundstückswerts** – ohne Abzug des Betriebsfreibetrages – gedeckelt. Diese Deckelung greift daher bei Grundstückswerten von rund EUR 1,4 Mio und höher.

Hinsichtlich der Mitübertragung von **Betriebs-Schulden** ist zu beachten, dass hier grundsätzlich eine prozentuelle Kürzung des Freibetrages von EUR 900.000 vorzunehmen ist, soweit die mitübertragenen Betriebsschulden der Immobilie zuzurechnen sind. In Höhe der anteiligen „Immobilien-Schulden“ liegt dann nämlich ein entgeltlicher Vorgang vor, welcher der normalen GrESt von 3,5% unterliegt.

TIPP:

Innerhalb des begünstigen Familienkreises gilt die Immobilienübertragung auch bei Mitübertragung von Betriebs-Schulden stets als unentgeltlicher Vorgang, sodass die dargestellte Kürzung des Freibetrages nicht erforderlich ist und daher die EUR 900.000 gegebenenfalls voll zustehen.

Zur möglichen Anwendbarkeit des NeuFÖG siehe Punkt 23.

23. Immobilien und Umgründungen

Bei Liegenschaftsübertragungen lassen sich zum Teil erhebliche **Einsparungen im Bereich der Verkehrssteuern** (zB Grunderwerbsteuer) erzielen, sofern diese Übertragungen im Rahmen des Umgründungssteuergesetzes erfolgen. Bei Umgründungen nach dem UmgrStG wird die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Grundstückswert bemessen, der anzuwendende Steuersatz beträgt 0,5%. Nur bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken gilt nicht

III. Immobilien im Betriebsvermögen

der Grundstückswert, sondern der einfache Einheitswert als Bemessungsgrundlage, der Steuersatz beträgt dafür aber 3,5 % (die Rechtmäßigkeit der Anknüpfung an den Einheitswert wurde Ende 2021 vom Verfassungsgerichtshof bestätigt). Die 1,1%ige Grundbuchsgebühr wird bei Umgründungsvorgängen grundsätzlich mit dem dreifachen Einheitswert – auf Antrag höchstens jedoch mit 30 % des Verkehrswertes – bemessen.

Diese Begünstigungen von Umgründungen kommen allerdings nur zur Anwendung, wenn die Immobilie Teil eines zu übertragenden Betriebes oder Teilbetriebes oder Mitunternehmeranteiles ist. **Ausnahmen:** im Rahmen von Verschmelzungen und Zusammenschlüssen.

TIPP:

Bei Anwendung des UmgrStG sollte ein Spezialist beigezogen werden.

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

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

Beachten Sie bitte bei Einlagen von Immobilien in eine Kapital- oder Personengesellschaft außerhalb des Umgründungssteuergesetzes Folgendes: Soweit keine Gegenleistung (wie zB auch mitübertragene Schulden) vorhanden ist, ist die GrEST mit 0,5 % bis 3,5 % („Staffeltarif“) des Grundstückswerts zu berechnen. Nur die Eintragungsgebühr ist vom dreifachen Einheitswert – auf Antrag maximal von 30 % des Verkehrswertes – zu bemessen.

Bei Einlagen von Immobilien aus dem steuerlichen Privatvermögen in eine Personengesellschaft außerhalb des Umgründungssteuergesetzes ist spätestens ab dem 1.1.2024 infolge des AbgÄG 2023 (nach Ansicht des BMF seit 2014) zu beachten, dass die Übertragung hinsichtlich der eigenen Beteiligungsquote des übertragenden Steuerpflichtigen („Eigenquote“ = Einlagevorgang) und der Beteiligungsquoten der anderen Gesellschafter („Fremdquote“ = Veräußerungsvorgang) ertragsteuerlich getrennt zu beurteilen ist: Soweit die übertragene Immobilie dem Steuerpflichtigen nach Übertragung in das Gesellschaftsvermögen in der Personengesellschaft anteilig nicht mehr zuzurechnen ist („Fremdquote“), liegt in diesem Ausmaß eine steuerpflichtige Veräußerung vor, die in der Regel der Immo-ESt

unterliegt. Hinsichtlich der „Eigenquote“ ist zudem steuerlich Vorsorge zu treffen, dass es zu keiner Steuerlastverschiebung kommt, bspw durch Ergänzungsbilanzen.

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

IV. Immobilien und Privatstiftungen

1. Grundzüge der Besteuerung

Für Immobilien in einer eigen- oder gemischnützigen Privatstiftung gelten bei Offenlegung aller aktuellen Stiftungsurkunden und von Treuhandschaften – rechtzeitig bis zur Rechtskraft des Bescheides – folgende Bestimmungen:

- Laufende Besteuerung der **Mietüberschüsse mit 24 % (ab 2024 23 %)** Körperschaftsteuer (KöSt). Weiters ist Folgendes zu beachten: im außerbetrieblichen Vermietungsbereich beträgt der Verleihszeitraum für Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwendungen 15 Jahre und beträgt der Grundanteil bis zu 40 % gemäß GrundanteilIV 2016.
- Außerbetriebliche **Grundstücksveräußerungen** sind – abgesehen von Befreiungen – grundsätzlich steuerpflichtig, derartige „Gewinne“ unterliegen der **Zwischensteuer**, die bei KEST-pflichtigen Zuwendungen „angerechnet“ wird.
- Betriebliche Grundstücksveräußerungen unterliegen idR der KöSt von 24 % bzw. 23 % ab 2024, wobei uU für Teile des Gewinnes die Pauschalbesteuerung zur Anwendung gelangen kann.
- Bei Auflösung der Privatstiftung kommt es nicht mehr in allen Fällen zu einer vollständigen Gutschrift geleisteter Zwischensteuer.

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

Bei **Altgrundstücken**, also jenen, die am 31.3.2012 infolge Ablaufs der Spekulationsfrist nicht steuerverfangen waren (Hinweis: bei unentgeltlichem Erwerb setzte die Stiftung die Spekulationsfrist des Rechtsvorgängers fort), kommt im Normalfall die pauschale Zwischensteuer von 3,36 % bzw. 14,4 % bei Umwidmungen (ab 2024 3,22 % bzw. 13,8 % bei Umwidmungen) des Veräußerungserlöses zur Anwendung.

Die Regelungen für die pauschale Besteuerung von ab dem 1.1.1988 umgewidmeten Immobilien des „Altvermögens“ (de facto-Besteuerung mit 14,4 % anstelle von 3,5 %) wurden verschärft: innerhalb der Verjährung unterliegen alle Kaufpreiserhöhungen infolge Umwidmung nachträglich und rückwirkend der erhöhten Immobilienbesteuerung von 14,4 % bzw 13,8 % ab 2024.

Zu den **Neugrundstücken des steuerlichen Privatvermögens**, deren Veräußerung stets der vollen **24%igen Zwischensteuer** vom Veräußerungsgewinn unterliegt, zählen auch bestimmte Grundstücke von nach der Regelung des BBG 2011 „infizierten“ Stiftungen.

TIPP:

Ab 2024 reduziert sich auch die Zwischensteuer von 24 %, auf 23 %. Auch die „pauschale“ Zwischensteuer für Immobilien-Veräußerungen von Altvermögen reduziert sich dann entsprechend auf 3,22 %, sowie bei Veräußerungen von umgewidmeten Immobilien auf 13,80 %.

- Wie bei Kapitalgesellschaften gelten die Bestimmungen hinsichtlich der **Einhebung der ImmoEST** auch bei Privatstiftungen **nicht**. Es erfolgt keine Selbstberechnung durch Parteienvertreter und es ist keine besondere Vorauszahlung zu leisten.
- **Zuwendungen an die Begünstigten** werden – außer bei KEST-freier „Substanz ausschüttung“ – idR mit 27,5 % KEST besteuert und sind damit endbesteuert (Regelbesteuerung möglich).
- **Bestimmte Einnahmen aus Kapitalvermögen**, wie Zinsen aus Bankeinlagen und Anleihen, Gewinne aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen, Aktien, Investmentfonds, Einkünfte aus Derivaten, Einkünfte aus Kryptowährungen (etc., sind, solange sie in der Privatstiftung thesauriert werden, idR mit 24 % Zwischensteuer (ab 2024 23 %) belastet. Bei späterer KEST-pflichtiger Zuwendung an einen (Letzt-) Begünstigten wird eine frühere Zwischensteuer der Privatstiftung insoweit wieder gutgeschrieben. In bestimmten Fällen werden Einkünfte aus Kapitalvermögen mit der „regulären“ 24%igen KöSt (ab 2024 23 %) besteuert, zB bei Krediten, private placements oder bei Beteiligungen als echter stiller Gesellschafter.

TIPP:

Zum generell seit 1.3.2022 geltenden neuen Besteuerungsregime für Kryptowährungen siehe unseren Folder „1x1 der Steuern 2023“, Kapitel V.6. Weiterführende Informationen zu Krypto-Assets, Blockchain, Tokenisierung und weiteren neuen Investitions-Modellen und neuen spannenden Trends im Immobilien-Bereich finden Sie unter: www.tpa-group.at/de/tag/digital-realestate/.

- **Ausschüttungen aus österreichischen Tochter-Kapitalgesellschaften** sowie aus internationalen Schachtelbeteiligungen und Portfoliobeteiligungen der Privatstiftung werden wie bei Kapitalgesellschaften behandelt und sind daher grundsätzlich steuerfrei (die Hinzurechnungsbesteuerung sowie die „switch over-Regelungen“ des Methodenwechsels betreffend Wechsel zur Anrechnungsmethode sind zu beachten).
- **Die bei Veräußerung von Beteiligungen** aufgedeckten stillen Reserven sind grundsätzlich steuerpflichtig können unter bestimmten Voraussetzungen (ab 1 %) auf Neuanschaffungen von mehr als 10 % übertragen werden. Die durch die Judikatur des VwGH verschärfte Auslegung der Begünstigung ist – vereinfacht ausgedrückt - ab 1.1.2023 zu beachten.

IV. Immobilien und Privatstiftungen

- Eine Auszahlung von ab dem 1.8.2008 gestiftetem Vermögen – eine Substanzausschüttung – ist (erst dann) steuerfrei, wenn die Summe der Zuwendungen der Stiftung das Evidenzkonto kürzt. Im Ergebnis sind Zuwendungen so lange KEST-pflichtig, als sie im Bilanzgewinn und in Gewinnrücklagen sowie in den steuerlichen stillen Reserven der Stiftung Deckung finden. Kurz gesagt: „Zuerst steuerpflichtiger Ertrag, dann erst steuerfreie Substanz“.
- Zur Besteuerung von Luxusimmobilien in Privatstiftungen siehe die Ausführungen auf unserer Homepage unter www.tpa-group.at/de/news/rechtssicherheit-fuer-die-vermietung-von-luxusimmobilien/



2. Gebühren bei Zuwendung

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

- **Grunderwerbsteuer zwischen 0,5% und 3,5%** des „Grundstückswertes“, wobei hier ein „Staffeltarif“ anzuwenden ist (siehe dazu sowie auch zur Abgrenzung zwischen unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Vorgängen Kapitel V):
 - für die ersten 250.000 Euro 0,5%,
 - für die nächsten 150.000 Euro 2,0%,
 - und darüber hinaus 3,5%.
- **Zuschlag von 2,5%** vom „Grundstückswert“ sowie
- **Grundbuch Eintragungsgebühr** von 1,1% vom gemeinen Wert (entspricht mit wenigen Ausnahmen dem Verkehrswert).

Für weitere Informationen siehe unsere Broschüre „Das 1x1 der Stiftungsbesteuerung“, die Sie gratis auf unserer Website bestellen können.



V. Wichtiges bei der Grunderwerbsteuer

Seit 2016 werden grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestände idR auf Basis der Gegenleistung berechnet, mindestens aber vom – in der GrundstückswertVO definierten – Grundstückswert.

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

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

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

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

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

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

Bemessungsgrundlage

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

- **Pauschalmethode: Summe des Grundwertes und des Gebäuwertes siehe nachfolgend im Detail**
- **Immobilienpreisspiegel: Ein von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteter Wert**

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

V. Wichtiges bei der Grunderwerbsteuer

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

Ermittlung Grundstückswert auf Basis der Pauschalmethode

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Anteilsvereinigung

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

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

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

Gesellschaftsanteile, die zu treuen Händen übereignet werden, werden bei Rechtsvorgängen seit dem 1.1.2016 dem Treugeber zugerechnet, wobei die Zurechnung bestehender Treuhandschaften erst ab der ersten Transaktion nach dem 1.1.2016 erfolgt. Diese Bestimmung ist für Personen- und Kapitalgesellschaften gleichermaßen anzuwenden, womit die frühere Gestaltungspraxis der Treuhandschaft ausgeht hat.

Ehegattenwohnungen

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

VI. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle

1. Die Grundzüge der Besteuerung

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

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

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

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

Auch bei beabsichtigter oder sofortiger Begründung von Wohnungseigentum können anfängliche Verluste aus einer Immobilie unter gewissen Voraussetzungen (siehe vor allem Kapitel I, Punkt 8.8 zur Liebhaberei) steuerlich genutzt werden.

Wie folgende Gegenüberstellung von „großem“ und „kleinem“ Bauherrn zeigt, bietet die Investition in Immobilien mit Vermietungsabsicht auch die Möglichkeit des **Vorsteuerabzuges aus den Baukosten**. Voraussetzung ist, dass die Einkunftsquelle vom Finanzamt akzeptiert wird und eine umsatzsteuerpflichtige Vermietung erfolgt (siehe Kapitel I, Punkt 8.8).

Schließlich ist auch der Gestaltung der Miteigentums- und KG-Verträge besonderes Augenmerk zu schenken: Wenn die Anleger keine ausreichenden Mitspracherechte haben, kann nicht ausgeschlossen werden, dass das AIFMG (Alternatives Investmentfonds Manager Gesetz) anzuwenden ist. Dies würde – neben aufsichtsrechtlichen Besonderheiten – uU zum Verlust sämtlicher ertragsteuerlicher Vorteile führen.

2. Großer Bauherr

2.1. Die Voraussetzungen

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

2.2. Die steuerlichen Folgen

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

3. Kleiner Bauherr

3.1. Die Voraussetzungen

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

3.2. Die steuerlichen Folgen

- Beschleunigte Absetzung von Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen (siehe oben);
- Vorsteuerabzug ist gegeben, sofern eine steuerpflichtige Vermietung erfolgt;
- Mit der Herstellung bzw. Sanierung unmittelbar verbundene Nebenkosten sind bis zu einem Ausmaß von 25% den Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen zuzuordnen (Verteilung über 15 Jahre), darüberhinausgehende Aufwendun-

VI. Bauherrenmodelle – Vorsorgemodelle

gen sind den Anschaffungskosten zuzurechnen (Verteilung über 50 bzw. 67 Jahre);

- Grunderwerbsteuer von Anschaffungskosten (inkl. Umsatzsteuer bei Option zur Steuerpflicht des Verkäufers) zuzüglich Herstellungsaufwendungen sowie von Teilen der sonstigen Kosten jeweils brutto inklusive Umsatzsteuer;
- Sofortabsetzung der nicht mit der Errichtung des Gebäudes in Zusammenhang stehenden Nebenkosten ist nach der Judikatur eingeschränkt; Ausnahme zB Finanzierungskosten.

Die Unterscheidung in großen und kleinen Bauherren wird trotz Vorliegens der Bauherren-VO von der Judikatur abgelehnt und vielmehr die Sofortabsetzung von Aufwendungen davon abhängig gemacht, dass diese nicht mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Zusammenhang stehen.

VII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen

Österreichische Immobilienfonds sind im Immobilien-Investmentfondsgesetz geregelt. Darüber hinaus ist seit 2013 auch das AIFMG für Immobilienfonds relevant und zu beachten.

1. Die Eckpunkte des Immobilienfonds

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

2. Die Veranlagungsvorschriften

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

VII. Immobilienfonds – steuerliche Bestimmungen

ben und/oder Forderungswertpapieren veranlagt sein. Nach oben ist der Bestand an liquidem Vermögen mit 49 % des Fondsvermögens begrenzt. Zur Handelbarkeit siehe Punkt 4.

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

3. Die Gewinnverwendung und Besteuerung

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

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

Ausländische Immobilienfonds

Diese steuerlichen Bestimmungen sind in „wirtschaftlicher Betrachtungsweise“ auch auf „ausländische Immobilienfonds“ anzuwenden, bei denen es sich um AIF in Immobilien handelt oder die in punkto Risikostreuung dem inländischen Fonds vergleichbar sind.

Nicht unter das Besteuerungsregime des ImmoInvFG fallen ausländische „Fonds“, die einer inländischen Körperschaft iSd § 7 Abs 3 KStG (zB GmbH) vergleichbar sind und im Ausland keiner Nicht- oder Niedrigbesteuerung unterliegen.

4. Die Handelbarkeit

Im Gegensatz zu börsennotierten Immobilien-Aktiengesellschaften sind die Anteile an einem Immobilienfonds nicht von der Börsenentwicklung abhängig. Der Anteilswert wird vielmehr durch den aktuellen Verkehrswert des Fondsvermögens bestimmt, wobei der Wert der Immobilien mindestens einmal jährlich von zwei unabhängigen Immobilien-Sachverständigen zu ermitteln ist. Seit der Novelle 2021 besteht für Anteile jedenfalls eine Mindestbehalterfrist von zwölf Monaten. Zusätzlich ist die Rücknahme nur zu bestimmten Terminen möglich. Zu diesen Terminen ist der Fonds verpflichtet, Anteile zum aktuellen Wert zurückzukaufen. In Zeiten verstärkter Anteilsrückgaben besteht allerdings die Möglichkeit, die Rücknahme der Anteile im Interesse der Anleger vorübergehend (maximal zwei Jahre) auszusetzen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Fonds das Immobilienvermögen nicht zur „Unzeit“ verschleudern muss.

VIII. Immobilieninvestitionen im Ausland

1. Die laufenden Einkünfte

In den meisten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) wird das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem jeweiligen Lagestaat eingeräumt. Dies gilt für Privat- und Betriebsvermögen. Auch Gewinne aus einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb fallen unter die Zuteilungsregel für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen.

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

2. Die Veräußerungsgewinne

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

TIPP:

In Ländern ohne „Immobilienklausel“ besteht die Möglichkeit, das unbewegliche Vermögen rechtzeitig in eine Kapitalgesellschaft zu übertragen und in weiterer Folge die Gesellschaftsanteile zu veräußern. Voraussetzung ist, dass das Besteuerungsrecht für die Veräußerung von Gesellschaftsanteilen dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers auch in jenen Fällen zusteht, in denen die Gesellschaft Immobilien im anderen Staat besitzt. Zu beachten ist allerdings, dass die Einlage eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft nach österreichischem Steuerrecht einen Tausch darstellt, und somit zur

Versteuerung der dann bereits bestehenden stillen Reserven führen kann.

Im Ansässigkeitsstaat kann oft von einem internationalen Schachtelprivileg Gebrauch gemacht werden, wodurch der Veräußerungsgewinn in beiden Staaten steuerfrei ist.

Mit dem OECD-Musterabkommen 2003 wurde dieser Vorgangsweise entgegengetreten, sodass auch Gewinne aus dem Verkauf von Anteilen an Immobiliengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen im Lagestaat der Immobilie besteuert werden können („Immobilienklausel“). Damit wird das sog. österreichische internationale Schachtelprivileg ausgehebelt, ausländische Immobilieninvestitionen werden erschwert. Zusätzliche Verschärfungen können durch die Bestimmungen des MLI (Multilaterales Instrument) eintreten. Doppelbesteuerungsabkommen mit Immobilienklausel bestehen derzeit mit folgenden Ländern (Stand: 28.3.2023; siehe Aufzählung unten, kein Anspruch auf Vollständigkeit):

DBA mit	anwendbar ab	DBA-Bestimmung
Argentinien	ausständig	Art. 13 Abs. 4
Armenien	2005	Art. 13 Abs. 4
Aserbajdschan	2002	Art. 13 Abs. 2
Australien	1989	Art. 13 Abs. 2
Brasilien	1977	Art. 13 Abs. 3 ¹
Chile	2016	Art. 13 Abs. 4
China	1993	Art. 13 Abs. 4
Deutschland	2003	Art. 13 Abs. 2
Estland	2003	Art. 13 Abs. 1
Finnland	2002	Art. 13 Abs. 2
Frankreich	1995	Art. 13 Abs. 2
Großbritannien	2020	Art. 13 Abs. 2
Hongkong	2012	Art. 13 Abs. 4
Indien	2002	Art. 13 Abs. 4
Irland	1989	Art. 11 Abs. 2
Israel	2019	Art. 13 Abs. 2
Japan	2019	Art. 13 Abs. 2
Kanada	1981	Art. 13 Abs. 3, 4
Kirgisistan	2004	Art. 13 Abs. 4
Korea	2003	Art. 13 Abs. 1
Kosovo	2019	Art. 13 Abs. 4
Lettland	2008	Art. 13 Abs. 1

¹ Keine reine Immobilienklausel.

VIII. Immobilieninvestitionen im Ausland

Notiz

DBA mit	anwendbar ab	DBA-Bestimmung
Litauen	2006	Art. 13 Abs. 1
Marokko	2007	Art. 13 Abs. 4
Mexiko	2006	Art. 13 Abs. 2
Neuseeland	2008	Art. 13 Abs. 4
Pakistan	2008 (1968)	Art. 14 Abs. 4
Philippinen	1983	Art. 13 Abs. 4
Polen	2006	Art. 13 Abs. 2
Rumänien	2007	Art. 13 Abs. 4
Russland	2003	Art. 13 Abs. 4, 5
San Marino	2006	Art. 13 Abs. 4
Saudi-Arabien	2008	Art. 13 Abs. 3
Serbien	2011	Art. 13 Abs. 4
Singapur	2003	Art. 13 Abs. 2
Thailand	1987	Art. 13 Abs. 4
Turkmenistan	2017	Art. 13 Abs. 4
Ukraine	2000	Art. 13 Abs. 2
USA	1998 – 2000	Art. 13 Abs. 2
Venezuela	2008	Art. 13 Abs. 4
Vietnam	2011	Art. 13 Abs. 4
Zypern	1991	Art. 13 Abs. 1

3. Bestimmungen für beschränkt Steuerpflichtige

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

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

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

Kostenlos bestellen!

Unsere Fach-Publikationen können Sie einfach und schnell anfordern: über unsere Website oder mittels QR-Code.

www.tpa-group.at/publikationen



TPA Journal-Abo
3 mal jährlich wichtige
Hintergrundinfos



TPA E-Mail Newsletter



**Das 1x1
der Steuern**
Steuer-Know-how



**Das 1x1 der
Stiftungs-
besteuerung**
Aktuelle
Informationen



**Geschäftsführer und
Jahresabschluss**
Erfolgreiche
Geschäftsführung
leicht gemacht

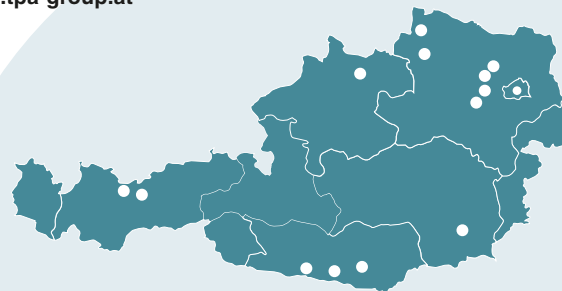


**7 Fragen 7 Antworten
Personalverrechnung**
TPA Personal-
verrechnungs-Check

Impressum

Informationsstand Mai 2023, Änderungen vorbehalten. Ohne Gewähr. Die Informationen sind stark vereinfacht und können die individuelle Beratung nicht ersetzen. Für den Inhalt verantwortlich und Leiter der Redaktion: StB Mag. Karin Fuhrmann, StB Mag. Manfred Kunisch, TPA Steuerberatung GmbH, Wiedner Gürtel 13, Turm 24, 1100 Wien, FN 200423s HG Wien. Telefon: +43 (1) 58835-0, Fax: DW 500, E-Mail: office@tpa-group.at; Konzeption, Gestaltung: TPA; www.tpa-group.at, www.tpa-group.com

Sie finden all unsere Standorte und Ansprechpartner unter:
www.tpa-group.at



Graz
Hermagor
Innsbruck
Klagenfurt
Krems
Langenlois
Lilienfeld

Linz
Schrems
St. Pölten
Telfs
Villach
Wien
Zwettl