

## Steuerabkommen Österreich – Schweiz

Cold Calling im  
KSchG

Immobilienvertragssteuer  
Neue Sorge für Parteienvertreter

Entscheidung in angemessener Frist  
Zugang zum OGH

Abgrenzungsenigma  
EuGVVO/EuInsVO

Gemeinnützige  
Europäische Stiftung

Bank Burgenland  
Entscheidungen des EuG

# Die Immobilienertragsteuer – neue Verpflichtungen für Parteienvertreter! (I)

*Durch das 1. Stabilitätsg 2012 kommt es zur Novellierung der Besteuerung von privaten und betrieblichen Immobilienveräußerungen. Mit dem derzeit im Entwurf vorliegenden AbgÄG 2012 werden einige erst jüngst eingeführte Bestimmungen geändert.<sup>1)</sup>*

---

ROMAN THUNSHIRN / SABINE STUDERA

Die Regelungen betreffen neben dem EStG auch Rechtsträger des KStG wie Privatstiftungen, Körperschaften des öffentlichen Rechts und beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der „3. Art“. Für „normale“ § 7 Abs 3 – Körperschaften kommen nur einige Bestimmungen, nicht jedoch die Melde- und Selbstberechnungspflichten zur Anwendung. Mit 1. 4. 2012 treten die §§ 30, 30 a EStG bzw §§ 13

---

WP und StB Dr. *Roman Thunshirn* ist Partner, WP und StB, Mag. *Sabine Studera* Geschäftsführerin der Merkur Treuhand Steuerberatung GmbH in Wien.

- 1) Die mehrteilige Artikelserie stellt die relevanten Bestimmungen dar. Im ersten Teil werden jene Immobilien dargestellt, welche unter die Selbstberechnungspflicht fallen. Im zweiten Teil werden die Rechtsgänge bzw Transaktionsarten dargestellt, welche unter § 30 fallen. Im dritten Teil werden die formalen Bestimmungen dargestellt, welche den Parteienvertreter betreffen.

und 21 Abs 3 Z 4 KStG in Kraft. Das „Herz“ der Regelung, die Vorauszahlungs- sowie die Melde- und Selbstberechnungspflichten (§ 30 c EStG) für Parteienvertreter, welche eine Abgabenerklärung gem § 10 Abs 1 GrEStG vornehmen, treten am 1. 1. 2013 in Kraft, können aber ab 1. 4. 2012 freiwillig angewendet werden. Konzeptionell knüpft die Selbstberechnung an die GrESt-Pflicht. Sie gilt nur bei Vorliegen eines grunderwerbsteuerlichen Tatbestands, andernfalls entfällt die Verpflichtung. An deren Stelle tritt die Vorauszahlungspflicht des Verkäufers. Der Steuersatz von 25% gilt nicht bei betrieblichen Immobilienunternehmen. Einkünfte, die mit dem besonderen Steuersatz erfasst werden, sind bei der Berechnung der ESt nicht zu berücksichtigen (auch nicht progressionserhöhend).

## A. Welche Immobilien sind von §§ 30 bis 30 c EStG erfasst?

### 1. Allgemeines

„Private Grundstücksveräußerungen“ sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken. Der Begriff umfasst gem § 30 Abs 1 EStG „Grund und Boden, Gebäude sowie Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen.“<sup>2)</sup> Der Grundstücksbegriff orientiert sich an der bisherigen Terminologie des § 30 „alte“ Fassung. Darunter fallen in- und ausländische Grundstücke.<sup>3)</sup> Die Auslegung wirft einige Fragen auf, da das EStG keine eigene Definition kennt. Die ertragsteuerliche Beurteilung orientiert sich weder am zivilrechtlichen noch grunderwerbsteuerlichen Begriff, sondern an der Verkehrsauffassung. Der Grundstücksbegriff geht über jenen des Zivilrechts hinaus. Von Bedeutung ist, ob ein „Wirtschaftsgut“ vorliegt. Darunter sind alle im wirtschaftlichen Verkehr nach der Verkehrsauffassung selbständig bewertbaren Güter jeder Art zu verstehen. Ein solches liegt vor, wenn es selbständig bewertungsfähig ist bzw wenn hierfür im Rahmen des Kaufpreises des Unternehmens ein besonderes Entgelt angesetzt wird.<sup>4)</sup> Dies ist unabhängig vom zivilrechtlichen Sachenbegriff.

### 2. Grundstücke, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte

Der Begriff „Grundstücke“ umfasst unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke, Superädifikate, Eigentumswohnungen und Grundstücksanteile. Als „grundstücksgleiche Rechte“ gelten Superädifikate in solider Bauweise, Bergbauberechtigungen, das Grubenmaß, Überscharrungen, Realkonzessionen,<sup>5)</sup> Jagd- und Fischereirechte,<sup>6)</sup> Maria-Theresia-Konzessionen,<sup>7)</sup> Hochspannungsleitung, Tunnel und Kanalanlagen. Das Baurecht gilt als grundstücksgleiches Recht.<sup>8)</sup> Auch ideelle Anteile an Grundstücken und Gebäuden gelten als Grundstück.

Der Begriff „Gebäude“ bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. Als „Gebäude“ ist jedes Bauwerk zu verstehen, das „durch räumliche Einfriedung Menschen und Sachen einen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Be-

ständigkeit ist.“<sup>9)</sup> Die Beurteilung richtet sich nach dem BewG und GrEStG.<sup>10)</sup> Eine dauerhafte Wohnnutzung ist nicht erforderlich.<sup>11)</sup> Ein Bauwerk ist mit dem Boden fest verbunden, wenn es in diesem derart verankert ist und die Verbindung nicht durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. Lässt sich die Verbindung zum Boden (ohne Zerstörung) lösen, darf der Abtransport nicht mit unverhältnismäßigen Kosten verbunden sein.<sup>12)</sup> Bei einem bebauten Grundstück bildet das Gebäude mit dem Grund und Boden eine Einheit. Ohne Bedeutung ist, ob ein Bauwerk auf Dauer oder nur auf begrenzte Zeit errichtet wird. Bei Bauwerken, die typische Merkmale eines Gebäudes aufweisen, ist die Zweckbestimmung oder das Wertverhältnis des Bauwerks zu den darin befindlichen Betriebsvorrichtungen für die Beurteilung als Gebäude unbeachtlich.<sup>13)</sup> Gegenstände, die nach ihrer Zweckbestimmung zum Einsatz an verschiedenen Orten bestimmt sind (zB Ausstellungspavillons), fallen nicht unter den Begriff „Gebäude“, selbst wenn sie auf einem festen Fundament aufgestellt sind. Zum Grundstück gehören auch die Nutzfläche unter sowie jene um das Gebäude, welches mit diesem eine Einheit bildet.

### 3. Grundstückszugehör

Zweifelhaft ist, wieweit zivilrechtlich als „Zugehör“ iSd § 294 ABGB geltende Sachen unter § 30 fallen. Darunter versteht man dasjenige, „was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird“. Dazu zählen der Zuwachs einer Sache, solange er von derselben nicht abgesondert ist, sowie Nebensachen, ohne welche die Hauptsache nicht gebraucht werden kann, oder die das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauche der Hauptsache bestimmt hat. Abweichend vom Zivilrecht wird bei der ertragsteuerlichen Beurteilung nicht auf die Widmung, sondern auf die Verkehrsauffassung abgestellt.<sup>14)</sup> Als ertragsteuerlich unbeweglich gelten nur Teile, denen typischer Gebäudecharakter beizumessen ist. Dies ist dann der Fall, wenn sie nur mit einer wesentlichen Beeinträchtigung ihrer Substanz bzw mit unver-

2) Im Entwurf des AbgÄG 2012 findet sich klarstellend nach „unterliegen“ der Klammerausdruck „(grundstücksgleiche Rechte)“.

3) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 30 Rz 1; *Jakoml/Kanduth/Kristen* (2011) § 30 Rz 7.

4) „Einzelveräußerbarkeit“; *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 4 Rz 36; *VwGH* 31. 10. 1999, 94/15/0088; *Jakoml/Marschner* (2011) § 4 Rz 66.

5) Apotheken- und Brauereirealrechte.

6) *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 167 f. *Jakoml/Kanduth-Kristen* (2011) § 30 Rz 9; *Studera/Thunshirn*, Handbuch der Besteuerung von Grundstücks- und Immobilientransaktionen (in Druck) Rz 461.

7) *Quantschnigg/Schuch*, § 28 Rz 7; *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 28 Rz 23.

8) *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 167 f; *Jakoml/Kanduth-Kristen*, aaO; *Doralt/Kempf* in *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 42.

9) *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB § 8 Tz 7.1 ff; *VwGH* 21. 9. 2006, 2006/15/0156.

10) *VwGH* 11. 12. 1956, 1391/54; *glA* *Jakoml/Kanduth-Kristen* (2011) § 8 Rz 9.

11) *ESrR* Rz 3140; *UFS* 31. 10. 2007, RV/2427-W/07.

12) *ESrR* Rz 3140; *bspw* *Gewächshaus* *VwGH* 21. 9. 2006, 2006/15/0156.

13) *ESrR* Rz 3140 mwN.

14) *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 4 Rz 36 mwN.

hältnismäßig hohen Kosten entfernt werden können (Heizungsanlagen, Fußböden, Malerei, Entsorgungseinrichtungen, Solar- und Stromanlagen, gemauerte Kachelöfen, baulich integrierte Abluft- bzw Klimaanlage, Sanitäreinrichtungen).<sup>15)</sup> Immobilienähnliche Anlagen wie Gleis-, Tunnel-, Kanal- und Wassertransportanlagen<sup>16)</sup> gelten als selbständig und unbeweglich. Unbewegliche Wirtschaftsgüter sind wegen ihrer selbständigen Bewertbarkeit unabhängig von deren Widmung (trotzdem sie Zugehör des Grundstücks sind)<sup>17)</sup> auch Wegrechte, Trassen, das Jagdrecht (unbeweglich, unter § 30 EStG fallend)<sup>18)</sup> und Parkplätze. Bodenschätze, das stehende Holz, Holzbezugsrechte sowie Tiere gelten nicht als Grundstück.<sup>19)</sup> Die Veräußerung von Abbaurechten führt zu Einkünften aus VuV.<sup>20)</sup>

Einrichtungsgegenstände sind steuerlich nicht Bestandteil des Gebäudes, sondern selbständig und beweglich. Für sie gilt §§ 30 ff nicht. Als beweglich gelten zB eingebaute Möbel und mobile Trennwände.<sup>21)</sup> Frei stehende Maschinenumhüllungen gelten nicht als Gebäude, da sie aus Sicherheitsgründen nur in Betriebspausen betreten werden können, nicht aber während des sich wiederholenden Betriebsvorgangs. Bauwerke, die auch dem Aufenthalt des Bedienungspersonals dienen, stellen keine Maschinenumhüllungen, sondern Gebäude dar.<sup>22)</sup> Die Eigenschaft als Betriebsanlagen und -vorrichtung gem § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG ist für das EStG irrelevant. Sie sind idR selbständige Wirtschaftsgüter und nicht Teil des Gebäudes. Eine Widmung ist irrelevant. Allerdings ist die Rsp kasuistisch. Bei ausgearbeiteten Schottergruben, die zum Zweck der Errichtung einer Bauschuttdeponie erworben wurden, handelt es sich um kein von Grund gesondert zu betrachtendes Wirtschaftsgut.<sup>23)</sup> Veräußert ein Grundeigentümer mit dem Grundstück verbundene Rechte (zB zur Nutzung als Mülldeponie), so ist insoweit eine gesonderte (immaterielle) Wirtschaftsgut-Eigenschaft möglich.<sup>24)</sup>

#### 4. Wirtschaftliche Betrachtungsweise: Treuhandschaft, Leasing, Mietkauf

Eigentümer der Immobilie muss nicht unbedingt der zivilrechtliche Eigentümer sein. Für das Ertragsteuerrecht gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise.<sup>25)</sup> Gemäß § 24 Abs 1 BAO sind Wirtschaftsgüter, die zu treuen Händen übereignet werden, dem Treugeber zuzurechnen, jene, die zu treuen Händen für den Treugeber erworben werden, dem Treugeber zuzurechnen. Sachen, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, werden diesem zugerechnet. § 24 Abs 1 lit b und c BAO ist restriktiv auszulegen: Die Zurechnung zum Treugeber erfolgt nur, wenn dieser effektiv die Verfügungsgewalt über das Treugut ausübt.<sup>26)</sup> Hat daher der Treuhänder faktische Verfügungsmacht, so sind ihm die Einkünfte und das Grundstück zuzurechnen. Dies gilt sowohl bei treuwidrig ausgeübter Treuhandtschaft als auch dann, wenn treuhandtypische Beschränkungen nicht, nicht mehr oder in stark reduzierter Form bestehen. Entscheidend ist, wer auf die Einkunftserzielung tatsächlich

Einfluss nimmt, indem er am Wirtschaftsleben teilnimmt, Marktchancen ausnützen und Leistungen erbringen oder verweigern kann.<sup>27)</sup> Vom Zivilrecht abweichende Zurechnungen ergeben sich daneben insb in folgenden Fällen:

- Eigentumsvorbehalt: Steuerlicher Eigentümer ist der Vorbehaltskäufer.
- Leasing: Zurechnung zum Leasinggeber, es sei denn, das Leasinggut wird aufgrund besonderer Umstände dem Leasingnehmer zugerechnet.
- Miet- und Ratenkauf: Der Mietkäufer ist idR wirtschaftlicher Eigentümer.

Für das EStG ist von Bedeutung, dass aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise keine strikte Bindung an das Zivilrecht besteht. Bspw muss der Zeitpunkt des Erwerbs des wirtschaftlichen Eigentums nicht mit dem Zeitpunkt des förmlichen Kaufvertragsabschlusses ident sein, dies ist nur die Regel.<sup>28)</sup> Der Vertragsabschluss ist dann nicht maßgeblich, wenn schon vorher ein Tatbestand verwirklicht wurde, der den wirtschaftlichen Vorteil eines Verkaufsgeschäfts für beide Vertragsteile vorwegnimmt, was bei Abschluss einer Punktation der Fall ist.<sup>29)</sup> Aus diesem Grund kann auch der Abschluss eines Vorvertrags ausnahmsweise als Veräußerung angesehen werden, „wenn es sich von Anfang an um eine beide Vertragspartner bindende, den späteren Kaufvertrag wirtschaftlich vorwegnehmende Vereinbarung handelt.“<sup>30)</sup> Der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung auf Grund eines Anwartschaftsvertrags führt zur Anschaffung der Wohnung, auch wenn der förmliche Abschluss des Kaufvertrags und die Parifizierung erst später erfolgen.

#### 5. Anteile an Personengesellschaften

Personengesellschaften (dazu zählen auch die GesbR, die ARGÉ und die atypisch stille Gesellschaft) gelten ertragsteuerlich abweichend vom Umsatz- und Verkehrsteuerrecht als „transparent“. Sie haben keine eigene Rechtspersönlichkeit. Ihre Ergebnisse werden

15) Uva Jakom/Marschner (2011) § 4 Rz 138.  
 16) VwGH 11. 11. 1992, 91/13/0033.  
 17) Doralt, EStG<sup>15</sup> § 6 Rz 8 f.  
 18) Hammerl/Mayr, RdW 2012, 167 f.  
 19) Zust bezgl dem stehenden Holz und der Ernte Hammerl/Mayr, RdW 2012, 167 f.  
 20) Doralt, EStG<sup>15</sup> § 28 Rz 26; EStR Rz 6410 b; ausgenommen Abbau einer fixen Menge, s Doralt, Rz 27, dann liegt auch kein Grundstücksverkauf vor; Studera/Thunshirn, aaO Rz 462.  
 21) Keine Bindung an das GrEStG, s Studera/Thunshirn, aaO Rz 468.  
 22) EStR Rz 3140 a; VwGH 22. 4. 2009, 2007/15/0307; aA UFS 17. 9. 2008, RV/0038-L/06 „Kesselhaus“.  
 23) EStR Rz 577 mit H auf VwGH 11. 12. 1996, 94/13/0179.  
 24) EStR Rz 577; VwGH 18. 2. 1999, 97/15/0015.  
 25) Jakom/Laudacher (2011) § 2 Rz 58; Fraberger/Papst, taxlex 2010, 100.  
 26) Fraberger/Papst, aaO; VwGH 31. 3. 1998, 98/13/0039; Stoll, BAO 304; Laudacher, aaO Rz 58; Jappel, Treuhandschaften 90.  
 27) Fraberger/Papst, aaO; Ruppe in Tipke, DJStG 1979, 20 ff.  
 28) Doralt/Kempf in Doralt, EStG<sup>15</sup> § 4 Rz 21.  
 29) VwGH 8. 2. 1989, 88/13/0049 f; Studera/Thunshirn, aaO Rz 128 u 634; Doralt/Kempf, aaO Rz 22; EStR Rz 6622 mwN.  
 30) VwGH 7. 4. 1981, 3294/80.

anteilig bei den Gesellschaftern erfasst. Das EStG unterscheidet in betriebliche (Mitunternehmenschaften) sowie in vermögensverwaltende (außerbetriebliche) Personengesellschaften. Als betrieblich gelten jene, die betriebliche Einkünfte, als außerbetrieblich jene, die bloß Einkünfte iSd §§ 27 bis 29 EStG haben. Der VwGH bezeichnet die Mitunternehmenschaft als „Gewinnermittlungssubjekt“ bzw vertritt die „Bilanzbündeltheorie“ (Zurechnung direkt an die Gesellschafter).<sup>31)</sup> Dem stimmt die Lehre zu.<sup>32)</sup> Bei der vermögensverwaltenden Gesellschaft war diese noch weniger gesichert.<sup>33)</sup> Der Entwurf des AbgÄG 2012 enthält jedoch in § 30 Abs 1 EStG eine ausdrückliche Regelung: „Die Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer Personengesellschaft stellt eine Veräußerung der anteiligen Grundstücke dar.“ Daraus folgt insb:

- Verkauft eine betriebliche Personengesellschaft, fällt dies unter § 30 a und wird analog der Quote beim Gesellschafter anteilig erfasst. § 30 c EStG gilt, da ein Tatbestand des GrEStG vorliegt. Verkauft ein Gesellschafter einen Anteil, fällt dies hinsichtlich des anteiligen Grundstücks unter § 30 a. § 30 c EStG kommt mangels Vorliegens eines GrESt-Tatbestands nicht zur Anwendung. Veräußert der Gesellschafter eine zu seinem Privatvermögen gehörige Immobilie fremdüblich an die Mitunternehmenschaft, so ist dieser Vorgang in einen Einlage- und Anschaffungsvorgang aufzuspalten. Der Transfer bzw die Einlage von Grundstücken in die Gesellschaftssphäre ist, soweit es zu keiner Verschiebung hinsichtlich der Beteiligungsquoten kommt, keine Veräußerung, sondern eine nicht ertragsteuerpflichtige Einlage.<sup>34)</sup> § 30 c EStG kommt nur zur Anwendung, insoweit es zu einer Quotenverschiebung kommt.
- Verkauft eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ein Grundstück, gilt dies als private Grundstücksveräußerung (§ 30 Abs 1 EStG). § 30 c EStG kommt zur Anwendung. Verkauft ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft seinen Anteil, fällt dies unter §§ 30 ff. Mangels eines GrESt-Tatbestands kommt § 30 c EStG nicht zur Anwendung.
- Die Umwandlung einer Hausgemeinschaft in eine vermögensverwaltende KG bei selben Anteilsverhältnissen ist ein bloßer Wechsel der Rechtsform. Dieser fällt unter das GrEStG, aber nicht unter §§ 30 ff EStG.

## 6. Eigentumssurrogate und „liegenschaftsähnliche“ Wirtschaftsgüter

Entschädigungen für Wertminderung/Verlust einer Immobilie gelten als Einkünfte aus deren Veräußerung.<sup>35)</sup> § 30 c EStG kommt mangels eines GrESt-Tatbestands nicht zur Anwendung. Die Zahlung für die Aufgabe eines dinglichen Rechts gilt uU als Veräußerung der Einkunftsquelle. Die Überlassung eines dinglichen Nutzungsrechts (Fruchtgenussrecht, Dienstbarkeit) zählt zu den Einkünften aus VuV.<sup>36)</sup> Ob die Veräußerung eines dinglichen Rechts zulässig ist, richtet sich unter Beachtung der wirtschaftlichen

Betrachtungsweise nach dem Zivilrecht. Die Veräußerung von Abbaurechten begründet Einkünfte aus VuV und keine Veräußerung von grundstücksgleichen Rechten.<sup>37)</sup> Der Verzicht auf ein Optionsrecht<sup>38)</sup> und die Veräußerung eines Vorkaufsrechts oder eines Mietrechts fallen nicht unter §§ 30 ff EStG.

- 
- 31) VwGH 27. 1. 2011, 2008/15/0218; 17. 2. 1988, 87/13/0028; 15. 11. 1992, 88/14/0093; aA BFH (zuletzt) 24. 1. 2008, IV R 37/06; zur Bilanzbündeltheorie *Stoll*, Ertragsbesteuerung der Personengesellschaften; EStR Rz 5907 u 5927.
  - 32) Uva *Zorn*, Geschäftsführung 159; *Doralt/Kauba* in *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 23 Rz 250; EStR Rz 5853.
  - 33) HA: Zurechnung nach Bruchteilen wie bei einer Miteigentümergeinschaft (EStR Rz 6021; zust *Doralt/Kempf* in *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36; aA wohl *Kohler/Wakounig/Berger*, Steuerleitfaden zur Vermietung<sup>9</sup> (2011) 171. Der UFS (21. 12. 2011, RV/1060-W/09; s dazu *Fuchs*, AFS 2012/2, 57 ff) hat dies jüngst unter Berufung auf den BFH abgelehnt.
  - 34) EStR Rz 5927.
  - 35) VwGH 10. 2. 1987, 86/14/0125; 16. 9. 1986, 83/14/0123; *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 4 Rz 122; *Jakom/Marschner* (2011) § 4 Rz 152; *Studeral/Thunshirn*, aaO Rz 464 f; *Jakom/Kanduth-Kristen* (2011) § 32 Rz 15 mwN.
  - 36) *Jakom/Laudacher* (2011) § 28 Rz 72.
  - 37) *Doralt*, EStG<sup>15</sup> § 28 Rz 26; EStR Rz 6410 b; ausgenommen der Abbau einer fixen Menge (*Doralt*, aaO Rz 27).
  - 38) *Studeral/Thunshirn*, aaO Rz 1575 u eingehend Rz 1477 ff.

### SCHLUSSSTRICH

Das 1. Stabilitätsg 2012 hat die Besteuerung von Immobilien nachhaltig neu geregelt. Der Beitrag stellt dar, welche Immobilien und immobilienähnlichen Rechte unter das neue Regime fallen. In den folgenden Teilen werden jene Rechtsvorgänge dargestellt, welche steuerlich als Veräußerung gelten sowie die formalen Verpflichtungen der Parteienvertreter.