

## Pensionskassen nach der Nov 2012

Sicherheitsmodell – Lebensphasenmodell

Veröffentlichung von Einkommensdaten  
Geheimnisschutz auch  
gegen Rechnungshof!

Fall AMIS

Bundeshaftung für  
BWA/FMA-Versagen

Zwischenurteil und  
Verfahrenseffizienz

Verpflichtungszusagen in  
Kartellverfahren

Neue VfGH-Rsp zu  
Europäischen Grundrechten

EuGH zur Glücksspielwerbung für  
Casinos in Slowenien

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

*Die mehrteilige Artikelserie stellt die relevanten Bestimmungen dar. In Teil I<sup>39)</sup> wurden jene Immobilien dargestellt, die unter die Selbstbereicherungspflicht fallen. In Teil 2 werden die Rechtsträger bzw Transaktionsarten dargestellt, die unter § 30 fallen. In Teil 3 werden die formalen Bestimmungen beschrieben, die unmittelbar die Parteienvertreter betreffen.*

---

ROMAN THUNSHIRN / SABINE STUDERA

## B. Welche Vorgänge gelten als Veräußerungsvorgänge?

### 1. Veräußerungsvorgänge im engeren Sinn und gleichgestellte Vorgänge

Als Veräußerung iSd § 30 EStG gelten Verkauf, Versteigerung, Verlosung, Tausch und sonstige Realisierungsvorgänge.<sup>40)</sup> Der Verkauf gegen Raten und Renten fällt unter § 30 EStG. Bei Verkauf gegen Rente kommt nach dem Entwurf zum AbgÄG 2012 der 25%ige Sondersteuersatz nicht zur Anwendung (§ 30 a Abs 4).<sup>41)</sup> Die Zivilteilung und die damit verbundene Veräußerung gelten als Veräußerung.<sup>42)</sup> Die Begründung von Miteigentum im Rahmen einer

Grundstückszusammenlegung ist ein Tausch.<sup>43)</sup> Als solcher gilt auch die Sacheinlage einer Immobilie bzw eines Gesamtvermögens in eine Kapitalgesell-

---

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

39) Teil I s ecolex 2012, 724.

40) Quanschnigg/Schuch, ESt-HB § 30 Rz 6.

41) § 30 a Abs 4 idF Entwurf AbgÄG 2012: „Die Abs 1 und 2 gelten nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 zu Einkünften führt.“

42) VwGH 16. 9. 1975, 0733/75.

43) Doralt/Kempf, aaO § 30 Rz 36.

schaft.<sup>44)</sup> Die Einlage eines nicht betrieblichen Grundstückes in eine Personengesellschaft gilt hinsichtlich der Quotenverschiebung als Tausch.

Entnahmen aus dem Betriebsvermögen einer unter das EStG fallenden Person bzw aus einer Mitunternehmerschaft werden gem § 30 a Abs 3 EStG der Veräußerung gleichgestellt. Geht der Veräußerung eine Entnahme voraus, ist diese nicht als Anschaffung anzusehen.<sup>45)</sup> Dies könnte sich allerdings ändern. Der Entwurf des AbgÄG 2012 sieht in § 6 Z 4 EStG eine Ergänzung vor:<sup>46)</sup> „Der Entnahmewert tritt für nachfolgende steuerrelevante Sachverhalte an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten.“ Ob daher die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude im Falle einer späteren Veräußerung Anwendung findet, ist fraglich. Die Regelung über den Sondersteuersatz gilt nur für die Entnahme von Anlagevermögen, nicht jedoch von Umlaufvermögen.

## 2. Veräußerungsvorgänge im weiteren Sinn

Die Umwandlung einer betrieblichen Personengesellschaft insb durch Veränderung der Gesellschafterstruktur bzw durch Veränderung der Vermögensbeteiligung bei unveränderter Gesellschafterstruktur (zB durch Bindung der Beteiligungsquote an die stehengelassenen Gewinne) gilt, sofern sie nicht unter das UmgrStG fällt, als Veräußerung. Die Änderung einer außerbetrieblichen Personengesellschaft fällt nicht unter das UmgrStG. Sie gilt als Veräußerung, wenn Quoten verschoben werden. Ihre Umwandlung<sup>47)</sup> in eine betriebliche Personengesellschaft gilt als Einlage. Der Untergang einer Personengesellschaft sowie die Anwachsung (§ 142 UGB) stellen eine Realisierung dar. Beim Unternehmensverkauf durch eine dem EStG unterliegende Person ist der Veräußerungsgewinn gem § 24 EStG zu ermitteln. Soweit Immobilien im Betriebsvermögen sind, ist der Veräußerungsgewinn für diese gesondert zu ermitteln und der 25%ige Steuersatz darauf anzuwenden. Der Gewinn aus einem Unternehmensverkauf kann unter bestimmten Umständen mit dem Halbesteuerersatz begünstigt sein. In dF kann eine Antragsveranlagung von Vorteil sein, falls der halbe Durchschnittsteuersatz unter 25% liegt. Wird Grund und Boden iZm einer Betriebsaufgabe nicht veräußert, so ist nach dem Entwurf des AbgÄG § 6 Z 4 EStG anzuwenden.

## 3. Nicht als Veräußerung geltende Vorgänge

Nicht als Tausch gilt die unentgeltliche Übertragung (Schenkung, Erbschaft) und die Realteilung, soweit nicht ein Spitzenausgleich mit außerhalb der Teilungsmasse befindlichen Werten geleistet wird.<sup>48)</sup> Da bei allen Arten des Erwerbs von Todes wegen die Unentgeltlichkeit wirtschaftlich gesehen ausschlaggebend ist, kann der Erwerb in Anrechnung auf den Pflichtteilsanspruch nicht als Anschaffung angesehen werden.<sup>49)</sup> Keine Veräußerung liegt bei der Umwandlung von schlichtem Miteigentum in Wohnungseigentum und umgekehrt vor, wenn sich die (wirtschaftlichen) Eigentumsverhältnisse nicht ändern.<sup>50)</sup> Der Übergang einer vermögensverwaltenden in eine betriebliche Personengesellschaft stellt keine Veräußerung dar. Umgekehrt gilt der Übergang einer

betrieblichen in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft als Entnahme. Die formwechselnde Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Vereinigung anderer Art (zB GesbR in Miteigentumsgeinschaft) ist bei unveränderten Quoten ungeachtet der grunderwerbssteuerlichen Folgen unbeachtlich. Das Schenken/Vererben von Ges-Anteilen fällt nicht unter § 30, es sei denn es kommt idZ zur Entnahme von Sonderbetriebsvermögen. Dies fällt idR aber nicht unter das GrESt und daher zwar unter § 30 a, nicht aber unter § 30 c EStG.

## C. Welche Rechtsträger als Verkäufer sind erfasst?

### 1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen

Unbeschränkt steuerpflichtig sind Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben, mit ihrem Welteinkommen. Dieser uneingeschränkte Besteuerungsanspruch kann durch zwischenstaatliche Vereinbarungen (DBA) oder innerstaatliche Maßnahmen (§ 48 BAO) eingeschränkt sein. Dasselbe gilt für die inländischen Gesellschafter einer Personengesellschaft sowie bei einer Miteigentumsgeinschaft.<sup>51)</sup>

### 2. Andere Rechtsträger, die unter das EStG fallen

Gesellschafter einer ausländischen Gesellschaft werden bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen mit den von der Gesellschaft erzielten Einkünften zur ESt erfasst, sofern die ausländische Gesellschaft nach den Regeln des inländischen Steuerrechts einer Personengesellschaft vergleichbar ist. Juristische Personen unterliegen der KöSt. Der ruhende Nachlass ist idR kein Steuersubjekt, ausgenommen er ist „herrenlos“.<sup>52)</sup> Dann ist er als nicht rechtsfähiges Zweckvermögen (§ 1 Abs 2 Z 3 KStG) zu behandeln, ebenso das Massevermögen im Verlassenschaftskontext.

### 3. Beschränkt steuerpflichtige Personen, welche unter das EStG fallen

Gemäß § 98 Abs 1 Z 7 EStG sind die §§ 30 ff im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht anzuwenden. Beschränkt steuerpflichtig sind Personen, die im Inland keinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Gemäß § 98 EStG fällt die Veräußerung von in Österreich liegendem Grundbesitz unter die beschränkte Steuerpflicht. Gemäß § 102 Abs 1 Z 4

44) *Studeral/Thunshirn*, aaO Rz 1019 ff.

45) VwGH 28. 2. 1973, 0900/72.

46) Lt den Erläut soll dies nur „klarstellend“ sein.

47) Oder ihr Wechsel in Gewerblichkeit.

48) VwGH 22. 6. 1976, 0507/74; EStR Rz 6623; *Doralit/Kempf* in *Doralit*, EStG<sup>15</sup> § 30 Rz 36 („Realteilung“).

49) VwGH 27. 11. 1968, 0290/68; EStR Rz 6623.

50) *Doralit/Kempf*, aaO Rz 36; EStR Rz 6621; *Studeral/Thunshirn*, aaO Rz 897 f.

51) VwGH uva s 8. 10. 1990, 89/15/0112 ua.

52) VwGH 13. 3. 1997, 96/15/0102.

EStG sind Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen von beschränkt Steuerpflichtigen, für die keine Immobilienertragsteuer gem § 30 c entrichtet wurde oder wenn keine Abgeltung gem § 30 b gegeben ist, zu veranlagern. Damit gelten der Steuersatz, die Befreiungen, die Nichtanwendungsfälle, die „Endbesteuerung“, die Vorauszahlungspflicht und die Pflichten der Parteienvertreter. Ausländische Grundstücke von beschränkt Steuerpflichtigen fallen idR nicht unter die Steuerpflicht. Nach allen DBA ist aufgrund der Zuteilungsregeln die Besteuerung von im Inland gelegenen Grundbesitz zulässig.

#### 4. Körperschaften

Unter dieselben Regelungen und damit unter § 30 ff EStG fallen Privatstiftungen, Körperschaften des öffentlichen Rechts und beschränkt Steuerpflichtige der „3. Art“. Bis 31. 3. 2012 waren Grundstücksverkäufe der öffentlichen Hand außerhalb eines BgA steuerfrei. Seit 1. 4. 2012 werden diese den Grundstücksverkäufen Privater gleichgestellt. §§ 30 b und 30 c EStG sind sinngemäß anzuwenden. Die Befreiungen des § 30 Abs 2 Z 3 und 4 gelten gem § 4 Abs 3 a Z 1 EStG auch für die betriebliche Gewinnermittlung, also für BgA. Daher gelten auch die Befreiungen. Die neue Erhebungsform gilt auch für nicht rechnungslegungspflichtige BgA.<sup>53)</sup> Für rechnungslegungspflichtige BgA gelten die §§ 30 b und c EStG nicht, jedoch § 4 Abs 3 a bzw der Inflationsabschlag.<sup>54)</sup> Die Befreiungen des § 21 Abs 3 KStG bleiben unverändert. Daher ist bspw die Veräußerung einer Versorgungseinrichtung steuerfrei.<sup>55)</sup> Es ist darauf hinzuweisen, dass die Begünstigungen für Ausgliederungen (Art 34 BBG 2001) ertragsteuerlich nicht gelten.<sup>56)</sup> Gem § 21 Abs 3 KStG erstrecken sich die Bestimmungen auch auf beschränkt Steuerpflichtige der 3. Art. Dazu zählen bestimmte staatsnahe Einrichtungen wie die ÖBB im begünstigten Bereich, Kreditinstitute iSd § 5 Z 3 und 4 KStG, Beteiligungsfondsgesellschaften gem § 5 Z 4 KStG, Bodenreformgemeinschaften und Siedlungsträger (§ 5 Z 5 KStG), Personengemeinschaften in Angelegenheiten der Bodenreform, gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Rechtsträger (§ 5 Z 6 KStG), befreite landwirtschaftliche Nutzungsgenossenschaften, Privatstiftungen, Berufs- und Interessensvertretungen (§ 5 Z 13 KStG) und MIFIG (§ 5 Z 14 iVm § 6 b KStG). Die Befreiungen des § 21 Abs 3 KStG bleiben unverändert. Daher ist die Veräußerung einer Immobilie des unentbehrlichen Hilfsbetriebs eines gemeinnützigen Vereins weiterhin steuerfrei.<sup>57)</sup>

#### 5. Ausnahmen von der Immobilienertragsteuer: Nichtanwendungsfälle

Gemäß § 30 a Abs 3 gilt der besondere Steuersatz auch im betrieblichen Bereich mit folgenden Ausnahmen. Auch wenn der besondere Steuersatz nicht gilt, besteht uE die Pflicht der Parteienvertreter gem § 30 c EStG!

*Grundstücksveräußerungen des Umlaufvermögens von Grundstückshändlern:* Die Beschränkung bezieht sich nur auf das Umlaufvermögen, nicht aber auf

das Anlagevermögen. Das Anlagevermögen fällt aber allenfalls unter die 2. Kategorie (s unten).

*Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, bei denen ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt:* Grundstückshändler oder Immobilienentwickler, die nicht rein vermögensverwaltend tätig sind, unterliegen dem Normalsteuersatz. Der „Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in (...)“ ist an der Konzeption des § 2 Abs 2 a 2. TS EStG zu messen, obwohl dies etwas anders textiert ist.<sup>58)</sup> Der Schwerpunkt liegt dann vor, wenn nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse (Relation der wirtschaftlichen Erfolge oder Vermögenswerte zueinander) die Überlassung der Veräußerung von Immobilien überwiegt. Für die vermögensverwaltende Personengesellschaft gilt dies nicht, da diese nicht gewerblich ist.

*Grundstücksveräußerungen, soweit eine nicht gem § 6 Z 2 lit d verrechnete Teilwertabschreibung erfolgt ist bzw stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. 4. 2012 aufgedeckt worden sind:* Die Beschränkung ist teleologisch dahingehend einzuschränken, dass nur der Betrag der Teilwertabschreibung nicht dem begünstigten Steuersatz unterliegt. Die Beschränkung gilt nur für TwA, nicht für die ao AfA gem § 8 Abs 4 EStG.

In § 30 Abs 4 des Entwurfs des AbgÄG 2012 findet sich eine weitere Einschränkung, welche sowohl für den betrieblichen als auch den außerbetrieblichen Bereich gilt: Der Sondersteuersatz gilt nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder des § 19 zu Einkünften führt.

### D. Abgeltungswirkung, Veranlagungs- und Regelbesteuerungsoption

#### 1. Allgemeines

Gemäß § 30 b (1) bzw § 30 c EStG (Inkrafttreten 1. 1. 2013) ist die Immobilienertragsteuer iHv 25% der BMG entweder

- Fall A: im Falle der Selbstberechnung durch Parteienvertreter gem § 30 c Abs 2 bzw 3 EStG spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats („Immobilienertragsteuer“) oder
- Fall B: wenn dies nicht erfolgt: vom Veräußerer als besondere Vorauszahlung iHv 25% der BMG innerhalb derselben Frist wie Fall A zu entrichten.

Die Entrichtung der Steuer durch den Parteienvertreter entfaltet nur im Privatbereich „Abgeltungswirkung“. Dies gilt nicht, wenn die der Selbstberechnung zu Grunde liegenden Angaben unrichtig sind. Erfolgt keine oder eine unrichtige Entrichtung, so sind die Einkünfte zu erklären. Dies ändert nichts am 25%-Steuersatz.

53) Bodis/Mayr, RdW 2012, 239.

54) Bodis/Mayr, RdW 2012, 239; Studeral/Thunshirn, aaO Rz 1538 f

55) Bodis/Mayr, RdW 2012, 239.

56) Studeral/Thunshirn, aaO Rz 1553.

57) Bodis/Mayr, RdW 2012, 239.

58) Jakom/Laudacher (2011) § 2 Rz 161; s zu § 2 a EStG: EStR Rz 160 ff; uva VwGH 26. 5. 1998, 98/14/0044.

## 2. Regelbesteuerungsoption

Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden („Regelbesteuerungsoption“). Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption kommt der allgemeine Tarifsteuersatz zur Anwendung. Ungeachtet dessen können keine Werbungskosten in Abzug gebracht werden. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche § 30-Einkünfte angewendet werden. Dies ist dann sinnvoll, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste angefallen sind, die mit den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnet werden können oder bei einem Durchschnittsteuersatz < 25%. Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption ist zu beachten, dass auch in diesem Fall Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden können.

Die Vorauszahlung/Entrichtung der Immobilienertragsteuer entfaltet bei den betrieblichen Einkünften keine Abgeltungswirkung. Die Veräußerung ist in die Steuererklärung aufzunehmen, in der Veranlagung zu berücksichtigen und idR mit 25% besteuert. Die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen sind im betrieblichen Bereich immer betriebliche Einkünfte und unterliegen lediglich gem § 30 a Abs 3 dem besonderen Steuersatz. Wird zur Antragsveranlagung optiert, können Verluste aus Grundstücksveräußerungen (wenn insgesamt ein Verlust aus allen Grundstücksveräußerungen entsteht) als betriebliche Verluste mit anderen positiven Einkünften jeder Art ausgeglichen und vorgetragen werden.

## 3. Veranlagungsoption

Mit der Entrichtung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die ESt für Einkünfte

aus privaten Grundstücksveräußerungen als abgegolten. Auf Antrag sind aber die Einkünfte mit dem besonderen Steuersatz zu veranlagern (Veranlagungsoption). Die Veranlagungsoption bewirkt im Unterschied zur Regelbesteuerungsoption eine Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes (§ 30 a Abs 1). Dies ist sinnvoll, wenn bei der Selbstberechnung die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen unterblieben ist oder bei Anwendung des Inflationsabschlags dieser irrtümlich nicht oder falsch angesetzt wurde oder wenn in einem Kalenderjahr mehrere Veräußerungen vorgenommen wurden und dabei ein Verlust entstanden ist. Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die ESt anzurechnen bzw zu erstatten. Bei einem Irrtum über die Selbstrechnungsgrundlagen besteht Veranlagungspflicht (25% Steuersatz).

### SCHLUSSSTRICH

- *Das 1. Stabilitätsgesetz 2012 hat die Besteuerung von Immobilien nachhaltig neu geregelt. Betroffen sind nicht nur die Veräußerung von Immobilien, iSd § 30 EStG, dh Verkauf, Versteigerung, Verlosung, Tausch oder sonstige Realisierungsvorgänge, sondern auch Veräußerungsvorgänge im weiteren Sinn wie bspw strukturelle Veränderungen bei Personengesellschaften.*
- *Die neue Immobilienertragsteuer trifft neben unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtigen natürlichen Personen auch bestimmte Körperschaften, nämlich Privatstiftungen, Körperschaften des öffentlichen Rechts und beschränkt Steuerpflichtige der 3. Art.*