

- Mitglieder der Kommission zur Wahrung des RundfunkG gem § 25 Abs 7 RundfunkG (außer Kraft getreten 2001),
- stellvertretender Vorsitzender der Kommission zur Vorbereitung der Kodifikation des Arbeitsrechts,
- Kontrollorgane iSd BG BGBI 115/1962 über Maßnahmen zum Schutz des Waldes anlässlich der Ein- und Durchfuhr von Holz (außer Kraft getreten per 31.12.1993),
- Funktionäre von politischen Parteien, denen gemäß § 1 ParteienG Rechtspersönlichkeit zukommt.
- Funktionär beim Seniorenbund (vgl UFS 28.6.10, RV/0659-L/10);
- Feuerwehrfunktionäre (s EStProtokoll 10, 12–13 sowie EStR 6613a).

#### 54 Keine Funktionsgebühren beziehen

- Tierärzte, die gem § 3 Abs 1 Z 1 BVD-VO 2006, BGBI II 282 mit bestimmten Untersuchungen beauftragt werden (s EStR 6617a),
- Volkszählungsorgane (s BMF 19.3.99 RdW 99, 377),
- Vortragende an einer KÖR (s EStR 6614 und 6614a).

55 **3. Sachl Anwendungsbereich.** Unter den Begriff Funktionsgebühren fällt alles, was der Funktionär für die Ausübung seiner Funktion in der KÖR erhält (s VwGH 25.1.01, 95/15/0074). Dazu zählen Sitzungsgelder, Entschädigungen für Zeitversäumnis, Fahrt- und Reisekostensätze uÄ sowie Sachbezüge (zB Strompreisermäßigungen, s VwGH 24.9.08, 2006/15/0324, 0374, EStR 6617b). Einkünfte aus Funktionsgebühren sind als Überschuss der Einnahmen über die WK nach dem Zufluss-Abfluss-Prinzip (§ 19) zu ermitteln (zur Liebhaberei bei der Tätigkeit als Funktionär beim Seniorenbund s UFS 28.6.10, RV/0659-L/10). Spezielle Pauschalierungsmöglichkeiten bestehen nicht (die in VereinsR 772 angeführten pauschalen WK sind mangels gesetzl Grundlage nicht absetzbar, s UFS 1.7.10, RV/1154-L/07). Betr Feuerwehrfunktionäre hat die FV im ESt-Protokoll 10 ausgesprochen, dass WK in Höhe von 30% der Einnahmen, mindestens aber 3.000 € und höchstens 6.000 € geschätzt werden können, wobei die geschätzten WK nicht höher sein dürfen als die Einnahmen (s auch EStR 6613a). Die Regelung entbehrt einer gesetzl Grundlage. Auch Bezüge **ehem Funktionäre** fallen gem § 32 Abs 1 Z 2 als Einkünfte aus einem Rechtsverhältnis unter Z 4 (s VwGH 21.2.84, 83/14/0228; 24.9.08, 2006/15/0324, 0374; EStR 6619; *Doralit* § 29 Rz 55; s § 32 Rz 32).

56 **4. Meldepflicht.** Funktionsgebühren sind gem § 109a iVm § 1 Abs 1 Z 7 VO BGBI II 417/2001 samt den in § 109a Z 1 bis 4 genannten Daten der Abgabenbehörde mitzuteilen. Die Mitteilung kann unterbleiben, sofern das einer Person im Kj insgesamt geleistete Entgelt inkl Reisekostensätze nicht mehr als 900 € bzw das Entgelt inkl Reisekostensätze für jede einzelne Leistung nicht mehr als 450 € beträgt.

#### Private Grundstücksveräußerungen

**§ 30.** (1) <sup>1</sup>Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. <sup>2</sup>Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). <sup>3</sup>Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. <sup>4</sup>Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b) wenn sie dem Veräußerer

- a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
- b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.
2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.
  3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.
  4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurbereinigungs-Grundgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. <sup>2</sup>Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.

(3) <sup>1</sup>Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. <sup>2</sup>Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. <sup>3</sup>Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. <sup>4</sup>Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

<sup>5</sup>Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12;
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

(4) <sup>1</sup>Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. <sup>2</sup>Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. <sup>3</sup>Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

<sup>2</sup>Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:

- a) Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfänglich, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln:
- Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.
  - <sup>1</sup>Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten. <sup>2</sup>Für einen Inflationsabschlag ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung abzustellen.
- b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c sinngemäß.

(7) <sup>1</sup>Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. <sup>2</sup>Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

(8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseinkommensteuer entrichtet hat.

[BGBl I 112/2012]

*ESTR:* Rz 6619a bis Rz 6665 zu § 30 vor 1. StabG 2012; bei Drucklegung war der *ESTR-Wartungserlass 2012/13* noch nicht veröffentlicht.

**Literatur 2012:** *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 12, 826; *Beiser*, Liebhaberei im Licht des StabG 2012, RdW 12, 235; *Beiser*, Teilentgelt Grundstücksveräußerungen in der ESt ab 1.4.2012, RdW 12, 426; *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen bei PersG, RdW 12, 428; *Beiser*, Das Baurecht im Licht des 1. StabG 2012, SWK 12, 1238; *Beiser*, Die neue Grundstücksbesteuerung bei Erteilung bis zur

Einantwortung, RdW 12, 746; *Bodis/Schlager*, ImmoESt – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 12, 173; *Bovenkamp/Fuhrmann/Kühmayer/Reisch/Resch/Sulz* (Hrsg), Immobilienbesteuerung Neu, 1. StabG 2012, Wien 2012; *Bruckner*, Begutachtungsentwurf StabG 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 12, 101; *Bruckner*, Die neue ImmoESt im 1. StabG 2012 (BGBl I 2012/22), ÖStZ 12, 177; *Doralz*, StabG 2012 und StPolitik, RdW 12, 537; *Eichinger*, Bedeutung von Bedingungen in Veräußerungsgeschäften iSd § 30 EStG idF 1. StabG 2012, taxlex 12, 397; *Fingernagel*, Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltl Erwerb auf den Rechtsnachfolger über? RdW 12, 692; *Fritz-Schmied*, Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsprinzips iZm Veräußerungen von Kapitalanlagen und Grundstücken, SWK 12, 1197; *Gruber/Vondrak*, Immobilienbesteuerung NEU – die Änderungen im EStG, ecolex 12, 368; *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 12, 167; *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, SWK 12, 563; *Hilber*, Private Grundstücksveräußerungen seit 1.4.2012, ecolex 12, 372; *Hofmann*, Die neue Immobilienbesteuerung und Umgründungen, SWK 12, 810; *Kirchmayr/Achatz*, Gemischte Schenkungen iRd Grundstücksbesteuerung Neu, taxlex 12, 169; *Kohler*, ImmoESt: Selbstberechnung kann nur zu Chaos führen, SWK 12, 1375; *Kortner*, 1. StabG 2012 – Die steuerrechtl Maßnahmen, FJ 12, 117; *Kovar*, Einlagen von Grundstücken und Veräußerung von zuvor eingelegten Grundstücken, SWK 12, 1473; *Kührer/Baumgartner*, ImmoESt und Selbstberechnung für Notare, SWK 12, 1274; *Langheinrich/Ryda*, Die neue Besteuerung für Grundstücksveräußerungen, FJ 12, 185; *Mayr/Bodis*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 12, 239; *Moser*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, ARaktuell 12, 18 und CFOaktuell 12, 74; *Moser*, Rückwirkende Besteuerung im österr StRecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 1.4.12, Teil I und II, taxlex 12, 220 und 253; *Mühlhauser*, Ausmessung inflationsbedingter Scheingewinne bei Grundstücken im Allgemeinen und der ImmoESt auf BV im Besonderen, FJ 12, 105; *Papst*, ImmoESt für Altgrundstücke: 15% oder 3,5%? SWK 12, 870; *Perthold/Plott* (Hrsg), StabG 2012, SWK-Spezial, Wien April 2012; *Petriz/Reinold*, Immobilien und Privatstiftungen: ein umsatz- und ertragsteuerl Überblick aufgrund jüngster Rechtsprechung und Gesetzesänderungen, ZUS 12, 76; *Pircher*, Die Betriebsaufgabe und die Gebäudebegünstigung im Lichte des 1. StabG 2012, SWK 12, 757; *Prodingner*, Veräußerungsüberschuss bei Liebhabereibetrachtung, SWK 12, 705; *Puchinger*, Die RV zum 1. StabG 2012, FJ 12, 69; *Schlager*, Auswirkungen des Sparpakets auf die Unternehmensbesteuerung, RWZ 12, 66; *Schwarz*, Grundstücksveräußerungen im betriebl Bereich nach dem 1.4.2012, VWT 12, 88; *Stingl*, 1. StabG 2012 – Neue Bestimmungen zur Immobilienveranlagung, immoex 12, 102; *Thunshirn/Studera*, ImmoESt – Neue Verpflichtungen für Parteienvertreter!, Teil I, II und III, ecolex 12, 724, 815 und 921; *Urnik/Fritz-Schmied* (Hrsg), Jahrbuch BilanzStRecht 2012, Wien–Graz 2012; *Urtz*, Befreiungen bei der neuen ImmoSteuer, ÖBA 12, 682; *Urtz* (Hrsg), Die neue ImmobilienSt nach dem 1. StabG 2012, ÖStZ-Spezial, Wien 2012; *Vaishor*, StPflicht der entgeltl Ablöse von Fruchtgenussrechten an Liegenschaften? SWK 12, 605; *Wiesner*, Liegenschaftsveräußerung nach Einbringung gem Art III UmgrStG, RWZ 12, 36; *Wild*, Fruchtgenussrechte nach dem 1. StabG 2012, RdW 12, 490; *Wild*, Baurechte nach dem 1. StabG 2012, taxlex 12, 365.

**Literatur 2013:** *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial, Wien Jänner 2013; *Huber*, ImmoESt und betriebl Gewinnermittlung, SWK 13, 59; *Prodingner*, Totalgewinnermittlung im Lichte des AbgÄG 2012, SWK 13, 25; *Kanduth-Kristen*, Zweifelsfragen zum Inflationsabschlag gem § 30 Abs 3 EStG, SWK 13, 354.

### Übersicht

	Rz
<b>I. Überblick</b>	
1. Rechtsentwicklung und Zweck.....	1
2. Erhebungssystem.....	2
3. Zeitl Anwendungsbereich.....	3
4. Persönl Anwendungsbereich .....	4, 5
5. Sachl Anwendungsbereich.....	6
<b>II. Begrifflichkeiten (Abs 1)</b>	
1. Private Grundstücksveräußerungen .....	11
2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.....	12–16

3.	Veräußerungsgeschäfte.....	17, 18
4.	Zeitpunkt der Veräußerung.....	19, 20
5.	Zeitpunkt der Anschaffung.....	21, 22
6.	Relevanz von Veräußerungs-/Anschaffungszeitpunkt.....	23
<b>III.</b>	<b>Befreiungen (Abs 2)</b>	
1.	Hauptwohnsitzbefreiung (Abs 2 Z 1).....	26–35
a)	Überblick.....	26
b)	Eigenheim/Eigentumswohnung.....	27
c)	Wohnsitz.....	28
d)	Frist.....	29–35
aa)	Erster Hauptwohnsitztatbestand.....	29–31
bb)	Zweiter Hauptwohnsitztatbestand.....	32
cc)	Unentgeltl Enwerb.....	33
e)	Aufgabe des Hauptwohnsitzes.....	34
f)	Grund und Boden.....	35
2.	Selbst hergestellte Gebäude (Abs 2 Z 2).....	36–40
3.	Behörl Eingriff (Abs 2 Z 3).....	41
4.	Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren (Abs 2 Z 4).....	42
5.	Abgeltungen für Wertminderungen.....	43
<b>IV.</b>	<b>Einkünfteermittlung (Abs 3 bis 6)</b>	
1.	Allgemeines zur Ermittlung und zeitl Erfassung.....	46
2.	Neu-/Altvermögen.....	47
3.	Regeleinkünfteermittlung (Abs 3).....	48–70
a)	Rechenschema.....	48
b)	Veräußerungserlös.....	49–52
c)	Anschaffungskosten.....	53–62
aa)	AK ieS.....	53–57
bb)	Adaptierte AK.....	58–62
d)	Werbungskosten.....	63–66
d)	Inflationsabschlag.....	67–70
4.	Pauschale Einkünfteermittlung (Abs 4).....	71–84
a)	Allgemeines.....	71, 72
b)	Umwidmungsfall (Abs 4 Z 1).....	73–76
c)	Übrige Fälle (Abs 4 Z 2).....	77
d)	Teilbeträge gem § 28 Abs 3.....	78
e)	Inflationsabschlag.....	79
f)	Zusammenfassende Darstellung.....	80
g)	Option zur Regeleinkünfteermittlung (Abs 5).....	81
5.	Sonderfälle der Einkünfteermittlung (Abs 6).....	82–85
a)	Überblick.....	82
b)	Zur außerbetrieblichen Einkünfteerzielung genutztes Alt- vermögen.....	83
c)	Auf-/Abwertungsbeträge bei nach dem 31.3.2012 entnommenem GuB bei vorangehendem Wechsel auf § 5-Gewinnermittlung.....	84
d)	Veräußerung von mit dem Teilwert eingelegtem BV.....	85
<b>V.</b>	<b>Verlustausgleich (Abs 7).....</b>	<b>86–89</b>
<b>VI.</b>	<b>Ermäßigung der ESt (Abs 8).....</b>	<b>91, 92</b>

## I. Überblick

- 1. Rechtsentwicklung und Zweck.** Mit dem 1. StabG 2012, BGBl I 22, wurden private Grundstücksveräußerungen generell unabhängig von der Behaltdauer in die Besteuerung mit einem StStz von 25% einbezogen. Die Regelung orientiert sich an der Besteuerung von Substanzwertsteigerungen bei KapVerm und soll einen Beitrag zu einer gleichmäßigen und leistungsgerechten Besteuerung darstellen; weiters sollen durch den besonderen StStz eine schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgedeckt und die Inflationswirkung pauschal abgedeckt werden (s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 10). Bei Anwendung des besonderen StStzes von 25% bleiben die Einkünfte iRd Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte und des Einkommens des StPfl außer Ansatz, so dass sich keine Progressionswirkung für die übrigen Einkünfte ergibt. Verlustausgleichsmöglichkeiten sind stark eingeschränkt. Die Systemänderung stellt einen (weiteren) Schritt in Richtung *Schedulenorientierung* des österr EStG dar (s *Bruckner ÖStZ* 12, 103). Nach der Einbeziehung der Wertsteigerungen von KapVerm in die Besteuerung wird damit auch ein „wesentl zweite[r] Schritt zur Aufgabe der *Quellentheorie im außerbetriebl Bereich*“ gesetzt (s *Bodis/Schlager RdW* 12, 173). In der Lit wird die Änderung bezeichnet als „größte[r] stsystematische[r] Reformschritt in der ESt seit Bestehen des EStG 1988“ und „mutiger und richtungsweisender Schritt des Gesetzgebers in Richtung einer dem Leistungsfähigkeitsgrundsatz näher gerückten Besteuerung“ (s *Herzog SWK* 12, 563) sowie als „tiefgreifende ErtragStReform“, die „ein beachtl Mehr an Besteuerungsgleichheit“ bringt (s *Beiser SWK* 12, 838). Mit dem AbgÄG 2012, BGBl I 112, erfolgten einige Adaptierungen, die überwiegend rückwirkend mit Inkrafttreten des 1. StabG 2012 in Geltung gesetzt wurden (s Rz 3).
- 2. Erhebungssystem.** Bei Selbstberechnung der GrESt durch Parteienvertreter gem § 11 GrEStG soll grds ab 2013 auch die ImmoESt selbst berechnet und durch den Parteienvertreter mit Abgeltungswirkung entrichtet werden. Wird keine ImmoESt entrichtet, muss der StPfl gem § 30b Abs 4 eine besondere VZ leisten (s Kommentierung zu §§ 30b und 30c).
- 3. Zeitl Anwendungsbereich.** Erfasst sind Grundstücksveräußerungen nach dem 31.3.2012. Für die zeitl Zuordnung des Veräußerungsvorgangs ist im Kontext des § 30 (wie bisher für die Frage der Erfüllung der Spekulationsfrist) das schuldrechtl Verpflichtungsgeschäft maßgeblich (s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7; zum Veräußerungszeitpunkt im Detail s Rz 19 f). Der Zufluss des Veräußerungserlöses ist nicht ausschlaggebend. Daher fällt der Abschluss eines Kaufvertrags (oder bindenden Vorvertrags) am 31.3.2012 mit Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31.3.2012 noch unter die alte Rechtslage. Bei Veräußerung nach dem 31.3.2012 werden sämtl Wertsteigerungen (auch jene vor dem 1.4.2012) nach der neuen Rechtslage besteuert. Für sog „Altvermögen“, das am 31.3.2012 nicht mehr sthängig war (s Rz 47), ist eine reduzierte Besteuerung auf Basis einer pauschalen Einkünfteermittlung vorgesehen. Die rückwirkende Erfassung vor dem 1.4.2012 angesammelter stiller Reserven wird in der Lit teilweise als verfassungsrechtl bedenklich eingestuft (s *Moser CFOaktuell* 12, 77 und *ARaktuell* 12 H 2, 22 sowie *taxlex* 12, 220 ff und 253 ff; *Leitner/ImmoESt*, 264 f), teilweise wird aufgrund der reduzierten Besteuerung für Altvermögen kein verfassungsrechtl bedenklich Eingriff gesehen (s *Beiser SWK* 12, 838). Die mit dem AbgÄG 2012 vorgenommenen Anpassungen iZm der Grundstücksbesteuerung traten überwiegend rückwirkend mit 1.4.2012 in Kraft.

- 4 **4. Persönl Anwendungsbereich.** § 30 erfasst Grundstücksveräußerungen durch natürl Personen. § 30 kommt weiters zur Anwendung, wenn Anteile an vermögensverwaltenden PersGes veräußert werden (s § 32 Abs 2). Bei Körperschaften ist § 30 anwendbar, wenn Grundstücke veräußert werden, die nicht dem BV zuzurechnen sind (zur Behandlung bei Privatstiftungen s *Petritz/Reinold ZUS 12, 76 ff*). Die beschr KSt-Pflicht der zweiten Art wurde auf Grundstücksveräußerungen erweitert (s dazu *Bodis/Mayr RdW 12, 239 ff; Wurm SWK 12, 533 ff*).
- 5 Bei beschr StPfl wird gem § 98 Abs 1 Z 7 die Veräußerung inl Grundstücke erfasst. Bei unbeschr StPfl ist die Veräußerung inl und ausl Grundstücke umfasst. Das Besteuerungsrecht an ausl Grundstücksveräußerungen kann ggf durch DBA beschr sein. Hat der ausl Staat das Besteuerungsrecht, kommt im Inl ein Progressionsvorbehalt nicht zur Anwendung, wenn auf die Grundstücksveräußerung der besondere StSatz anwendbar ist (s *BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 15; s auch Fuhrmann/Lang/ImmoESt Neu, Rz 118 ff*). Bei ausgeübter Option zur Regelbesteuerung (s § 30a Abs 2, Ausübung nur für sämtl Einkünfte mögl) ist der Progressionsvorbehalt anzuwenden.
- 6 **5. Sachl Anwendungsbereich.** Erfasst ist die Veräußerung von Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten (s zu den Begriffen im Detail Rz 11 ff), die keinem BV angehören (*Subsidiarität*). Die Veräußerung von Betriebsgrundstücken führt zu betriebl Einkünften (s Kommentierung zu § 4 Abs 3a). Gem § 30a Abs 3 gilt der besondere StSatz von 25% grds – mit bestimmten Ausnahmen – auch für die Veräußerung von Betriebsgrundstücken.

11

## II. Begrifflichkeiten (Abs 1)

1. **Private Grundstücksveräußerungen** sind gem § 30 Abs 1 Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem BV angehören. Erfasst sind sämtl Veräußerungsvorgänge, sofern nicht eine ausdrükl Befreiung gem § 30 Abs 2 greift. Das Motiv für die Veräußerung (zB Spekulationsabsicht) spielt – wie auch schon bisher – tatbestandsmäßig keine Rolle. Auch die Art der Entrichtung des Kaufpreises ist irrelevant, § 30 erfasst zB auch Tauschvorgänge und Grundstücksveräußerungen gegen *Rente* (Vorrang gegenüber § 29 Z 1).
- 12 **2. Grundstücke und grundstücksgleiche Rechte.** Der Begriff *Grundstücke* umfasst unbebaute Grundstücke, bebaute Grundstücke (GuB und Gebäude), Superädifikate (Gebäude auf fremdem Grund, s auch UFS 12.3.10, RV/0296-G/05, anhängig unter 2010/15/0079) und grundstücksgleiche Rechte. Steuerl als *selbständig anzusehende WG* sind, auch wenn sie zivilrechtl Zugehör von GuB darstellen, vom Grundstücksbegriff nicht erfasst (zB stehendes Holz, stehende Ernte, Feldinventar; s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 7). Selbständige WG sind weiters Betriebsanlagen, Baumschulanlagen, etc (s *Herzog SWK 12, 565; s auch § 8 Rz 12*). Auch Wege, Straßen, Platzbefestigungen, Brücken, Zäune u dgl werden als selbständige WG angesehen (s *Herzog SWK 12, 565*), sie können allerdings nicht losgelöst von GuB übertragen werden, so dass deren Übertragung seitens des BMF unter § 30 subsumiert wird (s *BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 44; ebenso Beiser SWK 12, 1240*).
- 13 *Grundstücksgleiche Rechte* sind solche, die den Vorschriften des bürgerl Rechts über Grundstücke unterliegen. Aufgrund der zur Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 unveränderten Definition kann auf die Auslegung zu § 30 aF zurückgegriffen werden (s *Hammerl/Mayr RdW 12, 167; aA Beiser SWK 12, 1243*). Gem § 298 ABGB sind Rechte grundsätzl als bewegl Sachen anzusehen, wenn sie nicht mit dem Besitz einer unbewegl

Sache verbunden sind oder gesetzl zu einer unbewegl Sache erklärt werden. Zu den mit dem Besitz einer unbewegl Sache verbundenen Rechten zählen Rechte, die dem Besitzer (Eigentümer) einer Liegenschaft als solchem zustehen, wie zB Grunddienstbarkeiten, Grundrealasten, radizierte Gewerbe, das *Jagdrecht* und das *Wohnungseigentum*, nicht aber persönl Dienstbarkeiten oder Hypotheken (s *Spielbüchler* in Rummel ABGB I<sup>3</sup> § 298 Rz 3). *Eigentumswohnungen* werden zT direkt unter den Grundstücksbegriff subsumiert. Durch gesetzl Erklärung unbewegl sind gem § 6 BauRG das *Baurecht* auf fremdem Grund und gem § 40 MineralrohstoffG *Bergwerksberechtigungen* (vgl *Spielbüchler* in Rummel ABGB I<sup>3</sup> § 298 Rz 4). Das *Baurecht* gehört nicht zu GuB (s EStR 577), sondern stellt ein unbewegl, abnutzbares WG dar (s EStR 613). Das *Fischereirecht* ist nach hA ebenfalls ein grundstückgleiches Recht (s *Q/Sch* § 28 Rz 7; *Doralt* § 28 Rz 24; *Steckenbauer/ImmoEst*, 28; aA *Beiser* SWK 12, 1240; UFS 17.12.10, RV/2685-W/09). Das Fischereirecht an fremden Gewässern, das mit dem Eigentum an Liegenschaften verbunden ist, ist eine unbewegl Sache und ein selbständiges dingl Recht (Grunddienstbarkeit iSd §§ 473 und 477 Z.5 ABGB; s UFS 27.5.11, RV/0329-K/10, anhängig unter 2011/15/0123, mit Hinweis auf OGH 22.10.86, 1 Ob 29/86 sowie OGH 28.7.98, 1 Ob 13/98p; *BMF* 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 40.4). Das Fischereirecht am eigenen Gewässer ist nach Ansicht des BMF (3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 40.4) kein grundstückgleiches Recht, sondern Ausfluss des Eigentumsrechts, das sich allerdings mit der Überlassung an einen Dritten verselbständigt und zu einem grundstücksgleichen Recht wird. Das *Jagdrecht* sowie Grunddienstbarkeiten (zB *Wegerecht*) sind nach Ansicht des BMF abw von der bis 31.3.2012 vertretenen Rechtsansicht aufgrund fehlender selbständiger Übertragbarkeit keine grundstücksgleichen Rechte iSd § 30. Nach Ansicht der FV sind zusammenfassend insb folgende Rechte als grundstücksgleiche Rechte zu qualifizieren:

- Baurechte,
- Fischereirechte an fremden Gewässern,
- Bergwerksberechtigungen.

Nach Ansicht von *Beiser* (SWK 12, 1239 f) zählen nur solche Rechte zu den grundstücksgleichen Rechten iSd § 30, die eine Herrschaft gleich einem Eigentümer über GuB oder Gebäude vermitteln (Wohnungseigentum, Baurecht, Baurechtswohnungseigentum), nicht dagegen solche, die auf eine bestimmte Nutzung abzielen (Abbauberechtigungen von mineralischen Rohstoffen, Jagdrecht, Fischereirecht).

Nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählen ua das Fruchtgenussrecht, persönl Dienstbarkeiten sowie Bestandrechte. Die Übertragung oder Ablöse eines *Fruchtgenussrechts* fällt ggf unter § 31 (s § 31 Rz 9). Ein Tatbestand des § 30 könnte iZm der Veräußerung oder Ablöse von Fruchtgenussrechten aber vorliegen, wenn der übertragende Fruchtnießer wirtschaftl Eigentümer der Liegenschaft ist (vgl *Vaishor* SWK 12, 605). Stellen die Übertragung eines Grundstücks und die nachfolgende Ablöse des Fruchtgenussrechts in wirtschaftl Betrachtungsweise einen einheitl Übertragungsvorgang dar, kann § 30 bei Entgeltlichkeit (Ablöse + allfälliges Entgelt für die Grundstücksübertragung = mind 50% des gemeinen Wertes des nicht um den Fruchtgenuss verminderten Wertes des Grundstücks zum Zeitpunkt der Ablöse) anwendbar sein (s EStR 115a für die VAZ 2008 bis 2011; ab 2012 geht das BMF – mE unzut – von Einkünften aus VuV aus; dazu *Vaishor* SWK 12, 605; *Wild RdW* 12, 490).

Die *Begründung* grundstücksgleicher Rechte (zB Einräumung eines Baurechts: bei Entgeltlichkeit liegen im PV Einkünfte aus VuV vor, s *Doralt* § 28 Rz 24; *BMF*



3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 40.4) fällt nicht unter § 30 (aA *Beiser* SWK 12, 1244; *Wild* taxlex 12, 365), wohl aber deren Veräußerung.

#### 16 Einzelfälle:

- Auf die Beteiligung an einer **grundstücksverwaltenden PersGes** (zB Grundstücks-KG) war im Hinblick auf die unmittelbare Beteiligung des Ges'ters am Grundbesitz nach Ansicht des BMF nach der Rechtslage bis 31.3.2012 die zehn- bzw fünfzehnjährige Spekulationsfrist für Grundstücke anzuwenden (s *BMF 7.7.92* SWK 92, A I 275; EStR 6022; aA UFS 21.12.11, RV/1060-W/09, anhängig unter 2012/13/0021, ihm zust *Prodingner* SWK 12, 613). Ein Spekulationsgeschäft konnte sowohl bei Anteilsveräußerung als auch bei Veräußerung eines Grundstücks durch die KG vorliegen (s *Doralt/Kempff* § 30 Rz 56). Mit dem AbgÄG 2012 gilt die Anschaffung oder Veräußerung einer unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an einer PersGes als Anschaffung oder Veräußerung der anteiligen WG. Hält eine vermögensverwaltende PersGes Grundstücke, liegen bei Veräußerung des Anteils bei den Ges'tern (natürl Personen) folgl anteilig Einkünfte gem § 30 vor. Die Regelung gilt für Einkünfte, die nach dem 31.12.2012 anfallen (s Kommentierung zu § 32 Abs 2).
- Anteilsrechte an einer **Agrargemeinschaft** können nicht mit GuB iSd § 4 Abs 1 gleichgesetzt werden (s EStR 577). Anteile an einer körperschaftl organisierten Agrargemeinschaft sind Mitgliedschaftsrechte an einer Körperschaft, die GesRechten gleichartig sind (s UFS 30.12.04, RV/0269-K/04).
- **Aktien an einer Immobilien-AG** sowie Anteile an **ImmInvFonds** gelten für Zwecke des § 30 nicht als Grundstücke oder grundstücksgleiche Rechte, sondern als andere WG (s auch *Doralt/Kempff* § 30 Rz 56; *Reschny-Birox/Klaunzer* FJ 03, 408).

#### 17 3. Veräußerungsgeschäfte sind entgeltl Vorgänge, die auf die Übertragung des wirtschafll Eigentums gerichtet sind (s *Q/Sch* § 30 Rz 6). Keine Veräußerung liegt bei unentgeltl Übertragungsvorgängen (Erwerb von Todes wegen, reine oder gemischte Schenkung) vor. Die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechts zugunsten des ehemaligen Eigentümers oder eines Dritten stellt keine Gegenleistung dar (s *BMF 3.9.12*, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 1). Gleiches gilt für den Vorbehalt eines Fruchtgenussrechts (s ua *Urtz/ImmoESt*, 19). Das Fruchtgenussrecht oder Wohnrecht mindert diesfalls den Wert der übertragenen Liegenschaft (Nettomethode, s EStR 114a). Entgeltl und unentgeltl Rechtsgeschäfte sind nach der Überwiegensregel des § 20 Abs 1 Z 4 abzugrenzen (s *Urtz/ImmoESt*, 20 f; krit *Kirchmayr/Achatz* taxlex 12, 169; zu den abw Grundsätzen bei Übertragung gegen Renten s § 29 Rz 18 ff). Bei nachfolgender Veräußerung durch den unentgeltl Erwerber ist gem § 30 Abs 1 auf den Anschaffungszeitpunkt und die – ggf adaptierten – AK/HK (s RV 1680 BlgNR XXIV. GP, 8; *Hammerl/Mayr* RdW 12, 167) des Rechtsvorgängers abzustellen.

Nach abw Ansicht von *Beiser* (ÖStZ 12, 516) sollte dagegen bei Grundstücksübertragungen zur Erzielung systematischer Ergebnisse von Entgeltlichkeit ausgegangen werden, wenn die Gegenleistung die AK übersteigt. Für die Annahme von Teilentgeltlichkeit bei gemischten Schenkungen sind auch *Kirchmayr/Achatz* (taxlex 12, 169).

Bei *Tauschvorgängen* liegt gem Abs 1 iVm § 6 Z 14 jeweils eine Anschaffung und Veräußerung vor, sofern nicht das UmgrStG etwas anderes vorsieht. Bei privaten Grundstücken (zB Einbringung eines Grundstücks des PV in eine KapGes) greifen die Ausnahmen des UmgrStG nicht.

#### 18 Einzelfälle:

- Eine **Aufteilung des ehel Gebrauchsvermögens** und der ehel Ersparnisse nach den Kriterien des § 83 EheG ist auch bei Ausgleichszahlungen estl grds als Naturalteilung zu werten und stellt keinen Anschaffungs- bzw Veräußerungsvorgang dar (*BMF 3.9.12*, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 10; aA noch *Q/Sch* § 30 Rz 16.3). Dies gilt insb auch für die Eigentumsübertragungen betr die gemeinsame Ehwohnung (s EStR 6621; *BMF 19.10.05* EstProtokoll 05). Ein Tauschvorgang kann aber vorliegen, wenn der Aufteilungsvereinbarung kein Globalcharakter

zukommt, sondern eine Gegenleistung einzelnen WG konkret zurechenbar ist (s UFS 26.6.08, RV/0023-1/08 betr GrESt; dazu Kohler SWK 08, S 776).

- Im Falle einer Erbteilung iRd Erbvereinbarung ohne Ausgleichszahlungen mit nachlassfremden Mitteln liegt eine ertragsteuerl unbeachtl **Erbaueinandersetzung** vor (s VwGH 22.12.76, 1688/74; BMF 21.6.99 RdW 99, 628; UFS 29.11.11, RV/1026-W/07). Ein **Wertausgleich mit nachlassfremdem Vermögen** ist nach dem Überwiegensprinzip (50%-Grenze, s § 24 Rz 5) als entgeltl oder unentgeltl Vorgang einzuordnen (s § 24 Rz 4). Maßgeblich ist das Wertverhältnis zw Abfindungsbetrag und Wert des auf den weichenden Erben entfallenden Liegenschaftsanteils. Beträgt die Abfindung mind 50% des gemeinen Wertes des Liegenschaftsanteils, ist Entgeltlichkeit gegeben (s BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 11.1). Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn der gemeine Wert der für die Übertragung geleisteten nachlassfremden Mittel den gemeinen Wert der aus dem Nachlass stammenden Mittel nicht übersteigt (s BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 11.4 mit Beispielen; Kühner/Baumgartner SWK 12, 1276; aA Beiser RdW 12, 748, wonach [Teil]Entgeltlichkeit gegeben ist, soweit der Erbe AK aus seinem eigenen Vermögen zu tragen hat). Ab 1.4.2012 ist somit ein ausreichend verteilungsfähiges Vermögen Voraussetzung für eine sneutrale Erbteilung (s Kühner/Baumgartner SWK 12, 1277, die für die generelle StNeutralität von Übertragungen iRv Verlassenschaftsabhandlungen eintreten). Die ImmoESt bemisst sich bei Entgeltlichkeit von der gesamten Ausgleichszahlung (gemeiner Wert der nachlassfremden Mittel und der erhaltenen Nachlassgegenstände, s BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 11.4; aA Kühner/Baumgartner SWK 12, 1277, die ledigl auf die nachlassfremden Mittel abstellen). Auf Grundstückskauf nach der Einantwortung ist § 6 Z 14 iVm § 30 anzuwenden (s auch Beiser RdW 12, 749).
- Soweit bei **Realteilung** eines im Miteigentum stehenden Grundstücks kein Spitzenausgleich mit außerhalb der Teilungsmasse befindl WG erfolgt, liegt keine Anschaffung und Veräußerung vor (s VwGH 28.11.02, 2000/13/0155; Urtz/ImmoESt, 22; s auch EStR 6659; zur Zusammenlegung von Teilflächen mit nachfolgender Realteilung s EStR 6658a). Verschiebungen von Wertverhältnissen mit Leistung von Ausgleichszahlungen stellen Teilveräußerungen dar (s BMF 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 12).
- Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück, das bewertungsrechtl eine *wirtschaftl Einheit* bildet, zur Begründung von Alleineigentum der bisherigen Miteigentümer hinsichtl bestimmter Grundstücksanteile getauscht, liegt eine ertragsteuerl neutrale Realteilung und kein Tausch vor (s EStR 6659; BMF 27.2.92 RdW 92, 193). Der Tausch von Grundstücken und Miteigentumsanteilen an Grundstücken, die bewertungsrechtl *keine wirtschaftl Einheit* bilden, ist eine Veräußerung iSd § 30 (s UFS 31.7.03, RV/0302-W/03; EStR 6658 mit Beispiel, jeweils zu § 30 aF). Beim Tausch von Eigentumswohnungen innerhalb eines Eigentumswohnhauses nimmt das BMF eine Veräußerung an (s BMF 27.2.92 RdW 92, 193).
- Die Umwandlung von **Miteigentum in WE** stellt keine Anschaffung dar (s Q/Sch § 30 Rz 16.1).
- Die unmittelbare Übertragung der Verfügungsmacht an einem Grundstück vom Verpflichteten an den Ersteher durch Zuschlag im **Zwangsversteigerungsverfahren** stellt einen Veräußerungsvorgang iSd § 30 dar (s VwGH 25.10.95, 94/15/0009; 16.12.10, 2007/15/0204). Gleiches gilt für den Verkauf iRe Schuldenregulierungsverfahrens (Privatkonkurs, s UFS 29.10.08, RV/2143-W/05).
- Die **Einräumung eines Baurechts** führt beim Grundeigentümer (Einräumenden) grds zu keinem Veräußerungsvorgang, sondern zu einer Nutzungsüberlassung (zur Behandlung der Aufwendungen beim Bauberechtigten s EStR 487; aA Beiser SWK 12, 1244; Wild taxlex 12, 365). Ein Veräußerungsvorgang liegt aus steuerl Sicht in Ausnahmefällen vor, wenn dem Bauberechtigten das wirtschaftl Eigentum an dem Grundstück verschafft wird (s Stingl imlex 04, 273). Bei Einräumung eines Baurechts an einem bebauten Grundstück wird das Eigentum am Gebäude nachträgl von GuB getrennt. Hinsichtl des Gebäudes, an dem der Bauberechtigte Eigentum erwirbt, liegt eine Veräußerung und hinsichtl GuB eine Nutzungsüberlassung vor (s Stingl imlex 04, 273).
- Die **Einlage** eines WG in eine Körperschaft ist ein Tausch, sofern nicht das UmgrStG etwas anderes vorsieht. Dies gilt auch für verdeckte Einlagen. Die Einlage eines WG in das BV eines Einzelunternehmens oder einer PersGes ist kein Tausch iSd § 6 Z 14 und damit keine Veräußerung.
- Die **Zerstörung** oder der **Untergang** (totaler Wertverlust) eines WG ist keine Veräußerung (s Doralt/Kempff § 30 Rz 34).
- Die **Enteignung** gegen Entschädigung stellt eine Veräußerung dar (s Doralt/Kempff § 30 Rz 36).

- Eine **Hausverlosung** gilt für den Verloser als Veräußerungsgeschäft, Veräußerungserlös ist die Summe der Lospreise (s EStR 6623a). Als WK kamen nach der Rechtslage bis 31.3.2012 bei Verwirklichung eines Spekulationstatbestands alle mit der Verlosung zusammenhängenden Aufwendungen (zB Rechts- und Beratungskosten, Werbeaufwand, Rechtsgeschäftsgebühr nach § 33 TP 17 Z 7 lit a GebG) in Betracht (s EStR 6623a). Für Veräußerungen ab 1.4.2012 gilt, dass WK mit Ausnahme der in § 30 Abs 3 genannten Kosten nicht abzugsfähig sind (s Rz 63 f).

**19 4. Zeitpunkt der Veräußerung.** Veräußerung ist grds das Gegenstück zu einer Anschaffung. In Einzelfällen kann die Beurteilung jedoch auch auseinanderfallen (insb hinsichtl der Einräumung von Nutzungsrechten aller Art, die aus der Sicht des Einräumenden keine Veräußerung darstellt, s *Q/Sch* § 30 Rz 13). Maßgebl ist das *schuldrechtl Verpflichtungsgeschäft*. Eine *zivilrechtl Befristung* (Übergang von Nutzen und Gefahr zu einem späteren Zeitpunkt) ist unmaßgebl (s FLD OÖ 20.12.99, ÖStZ 01, 47). Die Erteilung einer erforderl grundverkehrsbehörl Genehmigung wirkt auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts zurück (s *Q/Sch* § 30 Rz 19). Das gilt nach EStR 6620 auch für andere aufschiebende sowie für auflösende Bedingungen (s dazu auch *Eichinger taxlex* 12, 397, wonach bei aufschiebenden Bedingungen auf die Eintrittswahrscheinlichkeit abzustellen ist). Wird die Genehmigung nicht erteilt oder tritt die aufschiebende Bedingung nicht ein, fällt das Veräußerungsgeschäft weg (s *Doralt/Kempf* § 30 Rz 36). Als aufschiebende Bedingung kommt auch die vollständige Bezahlung des zunächst nur vorläufig festgelegten und aufgrund eines erst zu erstellenden Wertgutachtens zu bestimmenden Kaufpreises in Betracht (s BFH 22.7.08, IX R 74/06 betr Aktienkauf; in dem Fall war auch das wirtschaftl Eigentum noch nicht übergegangen). Tritt eine auflösende Bedingung ein, wird dadurch das Anschaffungs-/Veräußerungsgeschäft nach EStR 6620 nicht beseitigt, sondern es liegt ein neuerl Anschaffungs-/Veräußerungsvorgang vor. ME ist allerdings die rückwirkende Aufhebung des Verpflichtungsgeschäfts aufgrund einer auflösenden Bedingung auch steuerl anzuerkennen (s auch *Doralt/Kempf* § 30 Rz 35; *Eichinger taxlex* 12, 397).

**20** Ausnahmsweise kommt es dann nicht auf den Zeitpunkt des förmk Kaufvertragsabschlusses an, wenn die Vertragsparteien bereits *vorher* eine bindende Vereinbarung (zB Vorvertrag) geschlossen haben, aufgrund derer das *wirtschaftl Eigentum* übergeht bzw dem Berechtigten die wirtschaftl Stellung eines Käufers verschafft wird (s VwGH 20.11.97, 96/15/0256; EStR 6622; *Q/Sch* § 30 Rz 17; *Doralt/Kempf* § 30 Rz 22 f). Auch in diesem Fall ist in zeitl Sicht der *Abschluss dieser Vereinbarung* maßgebl (s VwGH 9.11.88, 87/13/0096 zum Abschluss eines Vorvertrags; EStR 6622; *Doralt/Kempf* § 30 Rz 23). Der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung aufgrund eines Anwartschaftsvertrags zum Erwerb des Wohnungseigentums führt nach EStR 6622 zu einer Anschaffung, auch wenn der förmk Abschluss des Kaufvertrags erst später erfolgt. Nicht ausreichend für die Verschaffung des wirtschaftl Vorteils eines Verkaufsgeschäfts sind ein unwiderrufl Kaufanbot, eine bloße Kaufoption und die Einräumung eines Vorkaufrechts (s VwGH 20.11.97, 96/15/0256; *Q/Sch* § 30 Rz 17; zu Optionsverträgen s auch *BMF* 3.9.12, BMF-010203/0402-VI/6/2012, Punkt 5, wonach die *Ausübung der Option* für die zeitl Zuordnung relevant ist). Im Falle der Zwangsversteigerung wird der relevante Zeitpunkt in der Zuschlagserteilung zu sehen sein.

**21 5. Zeitpunkt der Anschaffung.** Anschaffung und Veräußerung sind nach der VwGH-Rspr korrespondierende Begriffe (s auch Rz 19).

**22 Einzelfälle:**

- Die Anschaffungszeitpunkte von **GuB** und **Gebäude** können auseinanderfallen (zB bei Erwerb eines Superädifikats und nachfolgendem Erwerb des GuB oder bei Erwerb eines von einem Drit-

ten errichteten Superädifikats durch den Grundeigentümer; s *BMF* 23.9.94 SWK 94, A 752). Bei Herstellung eines Gebäudes auf einem angeschafften GuB entsteht nach bisheriger Rechtsauffassung kein neues WG, für die Berechnung der Spekulationsfrist gem § 30 aF wurde auf die Anschaffung von GuB abgestellt. Aufgrund der eindeutigen Differenzierung zw GuB und Gebäude durch das 1. StabG 2012 wird jedoch nach § 30 nF eine getrennte Betrachtung erforderlich sein (etwa hinsichtl des für GuB und Gebäude bei Veräußerung nach § 30 Abs 3 zustehenden Inflationsabschlags). Bei Errichtung von Zu- oder Anbauten sowie bei Aufstockungen wird vom ursprüngl Anschaffungs- oder Herstellungszeitpunkt der Gebäudes auszugehen sein, sofern nicht aufgrund des Umfangs der Baumaßnahmen von einer Neuherstellung auszugehen ist.

- Die **Entnahme von WG aus dem BV** stellt keine Anschaffung dar, es ist daher grds auf den vorangehenden entgeltl Erwerb (von einem Dritten) abzustellen. Nach § 6 Z 4 i dF des AbgÄG 2012 tritt der Entnahmewert für nachfolgende strelevante Sachverhalte an die Stelle der AK/HK. Für den **Entnahmezeitpunkt** wird dies nicht ausdrückl geregelt (s dazu auch Rz 69).
- Die Zuwendung von WG durch eine **Privatstiftung** an die Begünstigten stellt eine Anschaffung dar (s § 15 Abs 3 Z 2 lit a; *Doral/Kempf* § 30 Rz 36).
- Ein **Nutzungsvertrag**, der dem Nutzungsberechtigten das Recht einräumt, bei Erfüllung bestimmter Voraussetzungen den Abschluss eines Kaufvertrags zu verlangen, begründet noch keine Anschaffung (s VwGH 7.4.81, 3294/80; *HR/Büsser* § 30 Rz 18).
- Der Beginn der Nutzung einer Eigentumswohnung aufgrund eines **Anwartschaftsvertrags** zum Erwerb des Wohnungseigentums führt nach EStR 6622 zu einer Anschaffung, auch wenn der forml Abschluss des Kaufvertrags erst später erfolgt.
- **Herstellung** ist keine Anschaffung. ME fehlt in § 30 die ausdrückl Bezugnahme auf HK sowie auf den Herstellungszeitpunkt (relevant für die steuerl Behandlung von Gebäuden). Nach § 30 Abs 3 sind zwar bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die AK um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, es wird hier aber grds ein Anschaffungsvorgang unterstellt (nach § 30 aF war die Veräußerung selbst hergestellter Gebäude uneingeschr befreit, daher kam Herstellungsvorgängen eine untergeordnete Bedeutung zu). Weiters wird für den Inflationsabschlag auf den Zeitpunkt der Anschaffung abgestellt, eine Bezugnahme auf den Herstellungszeitpunkt fehlt (s auch Rz 69).

**6. Relevanz von Veräußerungs-/Anschaffungszeitpunkt.** Der Zeitpunkt der Veräußerung bzw Anschaffung ist einerseits iRd Inkrafttretens am 1.4.2012 relevant für die generelle Frage der Anwendung der neuen Gesetzeslage sowie andererseits dafür, 23

- ob Alt- oder Neuvermögen vorliegt,
- in welchem Ausmaß ein Inflationsabschlag zusteht und
- ob die Fristen iZm der Hauptwohnsitzbefreiung erfüllt sind.

### III. Befreiungen (Abs 2)

**1. Hauptwohnsitzbefreiung (Abs 2 Z 1). a) Überblick.** Einkünfte aus der Veräußerung von *Eigenheimen* oder *Eigentumswohnungen* jeweils samt GuB sind von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie dem Veräußerer 26

- *ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mind zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz* gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (1. Hauptwohnsitztatbestand) oder
- *innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mind fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz* gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird (2. Hauptwohnsitztatbestand).

Mit dem 1. StabG 2012 wurde die bis dahin iR von Spekulationseinkünften geltende Hauptwohnsitzbegünstigung übernommen und erweitert. Der bis 31.3.2012 geltende Tatbestand der Hauptwohnsitzbefreiung (1. Hauptwohnsitztatbestand) wurde übernommen und ein weiterer Tatbestand (2. Hauptwohnsitztatbestand) ergänzt. Die beiden Tatbestände unterscheiden sich im Wesentl durch die vom Veräußerer zu erfüllen-