

Pamperl

Leitfaden ImmoESt

Die Arbeitshilfe für Praktiker

- Schritt für Schritt einfach zur Lösung
- mit zahlreichen Entscheidungshilfen, Übersichten und Formeln
- für Privat- und Betriebsvermögen

Pamperl

Leitfaden ImmoESt

Die Arbeitshilfe für Praktiker

2., neu bearbeitete Auflage

Leitfaden ImmoEST

Die Arbeitshilfe für Praktiker

- Schritt für Schritt einfach zur Lösung
- mit zahlreichen Entscheidungshilfen, Übersichten und Formeln
- für Privat- und Betriebsvermögen

2., neu bearbeitete Auflage

VON

Mag. Andrea Pamperl

LexisNexis® Österreich vereint das Erbe der österreichischen Traditionsvorlage Orac und ARD mit der internationalen Technologiekompetenz eines der weltweit größten Medienkonzerne, der RELX Group. Als führender juristischer Fachverlag versorgt LexisNexis® die Rechts-, Steuer- und Wirtschaftspraxis sowie Lehre und Weiterbildung mit Fachinformationen in gedruckter und digitaler Form.

Bücher, Zeitschriften, Loseblattwerke, Skripten und die Kodex-Gesetzestexte garantieren sowohl rasche Information als auch thematische Vertiefung. Von der juristischen Fachredaktion von LexisNexis wird uA die höchstgerichtliche Judikatur gesichtet, nach Wichtigkeit gefiltert und als Rechtsnews zusammengefasst. Webinare bieten Weiterbildung und direkten Kontakt zu Experten.



Mit der Datenbank Lexis 360® haben Sie nicht nur Zugriff auf Gesetze, Rechtsprechung sowie relevante Kommentare und Fachbücher: Enthalten sind auch Lexis Briefings®, eine eigene Kategorie der Rechtsliteratur, die Detailwissen in kürzest möglicher Form komprimiert. Die Suchtechnologie Lexis SmartSearch findet und gruppiert verwandte, weiterführende Inhalte und bringt Sie in Bestzeit zum Rechercheziel. Mit Tools und modernsten Analyse-Technologien wie Lexis SmartScan macht LexisNexis die Zukunft für Sie schon heute verfügbar.

Nähere Informationen unter www.lexisnexis.at

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <https://dnb.de> abrufbar.

ISBN 978-3-7007-7475-4

LexisNexis Verlag ARD Orac GmbH & Co KG, Wien

www.lexisnexis.at

Wien 2020 • Best.-Nr. 800.910.02

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Fotokopie, Mikrofilm oder anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlags reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Es wird darauf verwiesen, dass alle Angaben in diesem Werk trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und eine Haftung des Verlags, der Herausgeber und der Autoren ausgeschlossen ist.

Foto Pamperl: Herbert Pamperl

Druckerei: Prime Rate GmbH, Budapest

Vorwort zur 2. Auflage

Durch die neue, viele Fragen konkretisierende VwGH-Judikatur der letzten Jahre (eine Liste findet sich im Stichwortverzeichnis unter „VwGH-Rechtsprechung“) wurde diese Neuauflage notwendig. Alle Judikate und die sich daraus ergebenden Konsequenzen werden verständlich erklärt und auf alle noch offenen Rechtsfragen wird hingewiesen. Kapitelübergreifende Tabellen ergänzen nun die Zusammenfassungen und Übersichten der einzelnen Kapitel.

Dieses Werk ist aus meiner beruflichen Praxis und Erfahrung heraus entstanden. Es ist dafür gedacht, als tägliches Werkzeug dazu beizutragen, einen Fall oder eine Frage so rasch wie möglich zu lösen. Auch während eines (Beratungs-)Gespräches soll die Antwort schnell zur Hand sein. Die Tabellen und Matrizen in der ersten Auflage sind diesem Anspruch bereits gerecht geworden. Nun wurden wesentliche Verbesserungen in der Lesbarkeit vorgenommen und es werden noch mehr Fragen und Fallespezialitäten in Tabellen- und Matrizenform dargestellt. Vollkommen neu sind Entscheidungsbäume, die die Lösungsfindung bei einigen wichtigen, umfangreichen und/oder komplexen Rechtsfragen wesentlich erleichtern. Mit der Neuauflage wurde auch der Fließtext benutzerfreundlicher gestaltet, indem jene Wörter, die deutlich machen, worum es im jeweiligen Absatz geht, in Fettschrift hervorgehoben werden. Zudem wird durch den vermehrten Einsatz von Aufzählungspunkten die schnelle Lösungsfindung nochmals vereinfacht. Dabei wird zwischen den „normalen“ Aufzählungspunkten und den Häkchen-Aufzählungszeichen unterschieden, wobei Letztere auf den ersten Blick indizieren, dass es sich um unbedingt erforderliche Voraussetzungen handelt oder eine taxative Aufzählung vorliegt. Neu sind zudem Infografiken und Praxishinweise, die den schnellen Blick ins Buch unterstützen und verhindern sollen, dass der eine oder andere wichtige (zusammenhängende) Punkt vergessen wird. Sind Prüfschritte sequenziell erforderlich, wird die Lösung Schritt für Schritt angeleitet und mit Tabellen, Entscheidungsbäumen, Grafiken und/oder Formeln begleitet. Jede (!) Formel wird nun direkt erläutert, selbst wenn dies bereits im Fließtext davor geschehen ist. Damit wird gewährleistet, dass diese auch schnell nutzbar ist. Auch in den zusammenfassenden Formel-Tabellen ist nun eindeutig ersichtlich, was die Formel berechnet und was das Ergebnis bedeutet. Schließlich wurde auch der Buch- und Kapitalaufbau wesentlich verbessert und den Bedürfnissen des Lesers angepasst. Dies soll insbesondere der intuitiven Suche des Benutzers entgegenkommen. So wurden nicht nur Kapitel neu geordnet und die Überschriftenhierarchie abgeflacht, sondern auch die bildliche Unterscheidung der einzelnen Überschriftenebenen deutlich verbessert.

Ich möchte an dieser Stelle auch all jenen Personen danken, die durch ihre fachliche oder persönliche Unterstützung zum Gelingen dieses Buches beigetragen haben.

Einen enormen Gewinn konnte ich aus wertvollen Gesprächen mit und geistreichen Hinweisen von Herrn *Dr. Andrei Bodis* ziehen. Seine intellektuelle Schärfe hat mir immer wieder einen neuen Blick auf das eigene Denken ermöglicht. Nicht nur für seinen Input zu diesem Werk gebührt ihm meine größte Dankbarkeit.

Herr *Dr. Christian Hammerl* ist unablässige Inspirationsquelle für mich. Seine Weisheit und sein tiefes Fachwissen in einer schier endlosen Anzahl an (nicht nur juristischen) Themen versetzen mich immer wieder in Staunen. Er hat mich die letzten Jahre als Vorgesetzter nicht nur in zahlreichen fachlichen Themen gefördert und begleitet, sondern auch persönlich immer wieder gestärkt und unterstützt. Die unzähligen fachlichen Diskussionen und Gespräche mit

ihm und seine Ratschläge waren wertvollste Unterstützung und größte Bereicherung in meiner beruflichen Laufbahn. Meine Dankbarkeit ihm gegenüber geht weit über seinen fachlichen Input hinaus.

Großer Dank gebührt Herrn *Dr. Anton Trauner*, nicht nur für sein Vertrauen in mich und seine unablässige Bestärkung und Motivation zu einer Veröffentlichung (dies bereits zu einem Zeitpunkt, als dieses Projekt noch in den Kinderschuhen steckte), sondern auch für die Herstellung des Erstkontaktes mit dem Verlag LexisNexis. Seinen Weitblick und seine Fähigkeit zu einer oft so treffenden Einschätzung bewundere ich sehr.

Großen Dank schulde ich auch Herrn *Mag. Christoph Schläger*, den ich während einer Job-Rotation als eine Person mit einer ausgesprochen scharfsinnigen Denkweise und einer auffallend achtsamen Führungsqualität kennenlernen durfte. Nicht nur wurde ich in seiner Abteilung ungemein herzlich aufgenommen, sondern hat er mir zudem die Möglichkeit geboten, meinen fachlichen Horizont in dieser kurzen Zeit derart zu erweitern, dass ich einen ungeahnt vielfältigen Nutzen ziehen konnte, der weit über den Einfluss auf die vorliegende Arbeit hinausgeht.

Für die moralische und/oder die intellektuelle Unterstützung durch die Freundschaft, den fachlichen Austausch und Diskussionen möchte ich folgenden Personen ein herzliches Dankeschön aussprechen: Frau *Mag. Beatrix Maier, LL.M.*, Frau *Dr. Irmgard Richter*, Herrn *Mag. Markus Knecht, LL.M.*, Frau *Dr. Katharina Eichhorn*, Frau *Dr.^{ssa} Ilaria Martorana, MBA*, Frau *Mag. Jasmin Jahn*, meiner Schwester *Verena Wachter, BA*, Frau *Mag. Livia Lang*, Frau *Anne Peyfuß*, Herrn *Heinrich Schwabl*, Frau *Mag. Sonja Engel-Schöbinger*, Frau *Mag. Beatrice Rudelstorfer*, Herrn *Mag. Martin Riedler*, Herrn *Mag. Hubert List*, Herrn *Ing. Mag. Peter Hager*, Frau *Mag. Elisabeth Weigand*, Frau *Mag. Romana Fuchs*, Frau *Mag. Karin Ambrosch*, Frau *Mag. Andrea Nitsch*, Frau *Mag. Melitta Schweinberger*, Frau *Dr. Elisabeth Titz-Frühmann*, Frau *Dr. Alexandra Wild-Simhofer* und Herrn *Dr. Martin Vock, LL.M.*

Meinen Lesern sei ein besonderer Dank ausgesprochen. Erst sie geben dieser Arbeit überhaupt einen Sinn. Die positiven Resonanzen haben mir die Motivation für eine Neuauflage gegeben. Kritik und Kommentare zu diesem Buch sind herzlich willkommen: andrea.pamperl@gmx.at

Danken möchte ich auch dem Verlag LexisNexis, allen voran Frau *Mag. Katharina Bacher*, der besten Lektorin der Welt! Ein besonderer Dank gilt auch Frau *Mag. Sabine Sadlo* für die wunderbare Begleitung und die stetige Erreichbarkeit und Offenheit für jegliche Art von Fragen.

Der größte Dank gebührt meiner Familie. Mein Mann, *Dipl.-Ing. Herbert Pamperl*, ist außergewöhnlich weise und helllichtig. Sein Rat und seine (oft nur nebenbei geäußerten) Hinweise haben dieses Werk in ungeahnter Weise inspiriert. Er war es, der die Formeln in eine auch der Disziplin der Mathematik gerecht werdende Form gebracht hat. Schließlich gilt mein Dank meinen Kindern. Sie lehren mich das Größte im Leben. Ihnen ist diese Arbeit gewidmet.

Wien, im August 2020

Andrea Pamperl

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 2. Auflage	V
1. Einführung und Aufbau	1
1.1. Bebaute Grundstücke – Ende der Einheitstheorie	1
1.2. Grundstücksbegriff	2
1.3. Betriebliche und private Grundstücke	3
1.3.1. Nutzung des Grundstücks	4
1.3.2. Zeitliche Komponente	4
1.3.3. Räumliche Komponente (gemischte Nutzung)	5
1.3.3.1. Aufteilung nach der Nutzfläche	5
1.3.3.2. Untergeordnete Nutzung: 80/20-Regel	6
1.3.3.3. Übersicht	8
1.3.4. Relevanz für Grundstücksveräußerungen und Einordnung von Grundstücken	8
1.3.5. Gebäude im Miteigentum	10
1.4. Auswirkungen auf die Veräußerung eines Grundstücks	12
1.5. Aufbau dieses Buches	13
2. Tatbestand und besonderer Steuersatz	15
2.1. Von der Grundstücksbesteuerung umfasste Vorgänge	15
2.2. Tatbestandsvoraussetzungen: Entgeltliche Grundstücksübertragung nach dem 31. März 2012	16
2.3. Grundstücksbegriff	17
2.3.1. Grund und Boden	17
2.3.1.1. Landwirtschaftliche Wirtschaftsgüter	18
2.3.1.2. Andere Wirtschaftsgüter	19
2.3.1.3. Diverse Rechte im Zusammenhang mit Grund und Boden	20
2.3.2. Gebäude	21
2.3.2.1. Gebäudebestandteile	21
2.3.2.2. Kleingartenhäuser	22
2.3.2.3. Einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude?	22
2.3.3. Grundstücksgleiche Rechte	23
2.3.3.1. Begriff und umfasste Vorgänge	23
2.3.3.2. Abgrenzung	24
2.3.4. Besonderheiten bei betrieblichen Grundstücken	25
2.4. Veräußerung und Anschaffung	25
2.4.1. Einführung	25
2.4.1.1. Veräußerung und Anschaffung: Korrespondierende Begriffe	25
2.4.1.2. Entgeltliche Grundstücksübertragungen	25
2.4.1.3. Beurteilung der (Un-)Entgeltlichkeit	26
2.4.2. Tauschgeschäfte	28
2.4.2.1. Unentgeltliche Tauschgeschäfte?	28
2.4.2.2. Abgrenzung zur Realteilung	29
2.4.2.3. Wechselseitige Schenkungsverträge	29

2.4.3. Spiel, Wette, Verlosung	29
2.4.4. Zwangsversteigerung	30
2.4.5. Schenkungen und wechselseitige Schenkungen	30
2.4.6. Vorweggenommene Erbfolgeregelungen	30
2.4.7. Schenkungen auf den Todesfall	30
2.4.8. Erbschaft, Vermächtnis, Pflichtteil	31
2.4.9. Nachlassteilung vor Einantwortung	31
2.4.9.1. Schritt 1: Liegt eine Grundstücksübertragung zwischen Erben vor?	32
2.4.9.2. Schritt 2: Ist die Grundstücksübertragung steuerpflichtig?	33
2.4.9.3. Übersicht Erbauseinandersetzung	42
2.4.9.4. Übertragungen von Grundstücken unter Berücksichtigung des Pflichtteilanspruchs	42
2.4.10. Aufteilung des Nachlasses nach erfolgter Einantwortung	44
2.4.11. Vermächtnisse	45
2.4.12. Erbverzichte	45
2.4.12.1. Entschädigungsloser Erbverzicht (Entschlagung)	45
2.4.12.2. Erbverzicht gegen Abfindung	46
2.4.13. Veräußerung der gesamten Verlassenschaft vor Einantwortung	46
2.4.14. Erbschaftskauf	46
2.4.15. Übertragungen zwischen Eheleuten	46
2.4.15.1. Ehescheidung – Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens	46
2.4.15.2. Eheliche Gütergemeinschaften	49
2.4.15.3. Übertragung des anteiligen Wohnungseigentums an den überlebenden Partner	49
2.4.16. Eintritt in einen Kleingartenpachtvertrag	49
2.4.17. Realteilung	50
2.4.17.1. Realteilung	50
2.4.17.2. Zivilteilung	52
2.4.17.3. Vereinigung von Grundstücken	52
2.4.17.4. Übersicht: Prüfschritte Realteilung	53
2.4.18. Wohnungseigentum	53
2.4.18.1. Parifizierung eines Grundstücks	53
2.4.18.2. Anteilsberichtigungen und Nutzwertänderungen	54
2.4.19. Einigung bei unklarem Grenzverlauf oder unklaren Eigentumsverhältnissen	55
2.4.20. Erwerb des gesamten Grundstücks durch einen Miteigentümer (Klarstellung)	55
2.4.21. Rückabwicklung von Verträgen	56
2.4.21.1. Gerichtliche ex tunc-Auflösung	56
2.4.21.2. Auflösung aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung	56
2.4.21.3. Rückabwicklung von Schenkungen	56

2.4.21.4. Rückabwicklung von Veräußerungen, bei denen noch kein Abgabenanspruch entstanden ist (zB Veräußerung gegen Raten oder Rente)	57
2.4.21.5. Übersicht: Rückabwicklung von Verträgen	57
2.5. Zeitpunkt der Veräußerung (und der Anschaffung)	57
2.5.1. Verpflichtungsgeschäft	58
2.5.1.1. Vorvertrag	58
2.5.1.2. Wirtschaftliche Übertragung	59
2.5.2. Verträge unter Bedingungen	60
2.5.2.1. Auflösende Bedingung	60
2.5.2.2. Aufschiebende Bedingung	60
2.5.3. Optionen und Wiederkaufsrechte	61
2.5.4. Anwartschaftsverträge zum Erwerb von Wohnungseigentum und Mietvertrag mit Kaufoption	61
2.5.5. Übersicht: Zeitpunkt der Veräußerung	62
2.6. Besonderer Steuersatz	63
2.6.1. Tatbestände, die unter den besonderen Steuersatz fallen	63
2.6.2. Gesamtbetrag der Einkünfte und Einkommen	63
2.6.3. Ausnahmen vom besonderen Steuersatz	63
2.6.3.1. Gewerblicher Grundstückshandel – Abgrenzung	64
2.6.3.2. Betriebliche Grundstücke	65
2.6.3.3. Betriebliche und private Grundstücke: Veräußerung gegen Rente nach Maßgabe des Zuflusses	68
2.6.4. Regelbesteuerungsoption	69
2.6.4.1. Antrag auf Regelbesteuerung	69
2.6.4.2. Unterschied zur Regeleinkünfteermittlung	70
2.6.4.3. Unterschied zur Veranlagungsoption	70
2.6.4.4. Berücksichtigung von Werbungskosten bei Regelbesteuerung (seit dem 1. Jänner 2016)	70
2.6.4.5. Verlust aus Grundstücksveräußerung und Regelbesteuerung	70
3. Steuerbefreiungen	71
3.1. Hauptwohnsitzbefreiung	72
3.1.1. Achtung: Aufgabe der Einheitstheorie	72
3.1.2. Hauptwohnsitz	73
3.1.3. Zwei Tatbestände	74
3.1.3.1. 1. Tatbestand („zweijährige Frist“)	74
3.1.3.2. 2. Tatbestand („fünfjährige Frist“)	75
3.1.3.3. Entgeltliche Anschaffung	75
3.1.3.4. Aufgabe des Hauptwohnsitzes	76
3.1.3.5. Übersicht: Voraussetzungen der beiden Tatbestände	76
3.1.4. Fristen	77
3.1.4.1. Beginn des Fristenlaufs	77
3.1.4.2. Ende des Fristenlaufs	79
3.1.4.3. Wann gilt ein Hauptwohnsitz als „aufgegeben“?	79
3.1.4.4. 1. Tatbestand (zweijährige Frist)	80

3.1.4.5. 2. Tatbestand (fünfjährige Frist)	83
3.1.4.6. Erfüllung der Fristen durch den Veräußerer	85
3.1.4.7. Übersicht: Fristen	86
3.1.5. Eigenheimcharakter	92
3.1.5.1. Eigenheime und Eigentumswohnungen	92
3.1.5.2. Nutzung des Wohnraumes	96
3.1.5.3. Zusammenfassung: Voraussetzungen Hauptwohnsitzbefreiung betreffend Eigenheimcharakter und Eigenschaft als Eigentümer	104
3.1.6. Umfang der Befreiung	105
3.1.6.1. Gebäude, Wohnung	105
3.1.6.2. Nebengebäude	106
3.1.6.3. Grund und Boden, unbebautes Nachbargrundstück	107
3.1.6.4. Grundstücksgleiche Rechte	109
3.1.6.5. Parkplätze	110
3.1.6.6. Übersicht: Umfang der Hauptwohnsitzbefreiung	111
3.1.7. Berechnung der steuerfreien und steuerpflichtigen Anteile	112
3.1.7.1. Vorgehensweise mit der fixen 1.000m ² -Größe in den Formeln	112
3.1.7.2. Eigenheim	112
3.1.7.3. Eigentumswohnung	114
3.1.7.4. Nebengebäude	115
3.1.7.5. Gemischte Nutzung von Grundstücken: Betriebliche und außerbetriebliche/berufliche Einkünfte	120
3.1.7.6. Gemischt genutzte Grundstücke und Nebengebäude	127
3.1.7.7. Zusammenfassende Übersicht: Berechnung der 1.000 m ² -Grenze	131
3.2. Herstellerbefreiung	141
3.2.1. Eigentümer	142
3.2.1.1. Gebäudeerrichtung durch Ehepartner und Lebensgefährten	143
3.2.1.2. Gemeinsame Errichtung durch eine Miteigentumsgemeinschaft und anschließende Parifizierung	143
3.2.2. Errichter (Hersteller)	143
3.2.3. Erstmalige Errichtung eines Gebäudes – „Hausbau“	144
3.2.3.1. Anschaffung eines nicht benutzbaren Gebäudes	145
3.2.3.2. Anschaffung eines Fertigteilhauses	145
3.2.3.3. Übersicht: Selbst hergestellte Gebäude	146
3.2.4. Zur Einkünfterzielung genutzte Gebäude	146
3.2.5. Umfang der Herstellerbefreiung	147
3.2.5.1. Betroffene Grundstücke	147
3.2.5.2. Aufteilung des Veräußerungserlöses	147
3.2.5.3. Übersicht: Umfang der Herstellerbefreiung	148

3.3. Befreiung von Einkünften infolge oder zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs	148
3.3.1. Behördlicher Eingriff	149
3.3.2. Vermeidung eines drohenden behördlichen Eingriffs	149
3.3.3. Behördliche Eingriffe im Rahmen von Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren	150
3.3.4. Übersicht: Anwendbarkeit der Befreiung	151
3.3.5. Umfang der Befreiung	151
3.4. Befreiung wegen Flurbereinigung und Baulandumlegung	152
3.4.1. Betroffene Verfahren	153
3.4.1.1. Gesetzlich angeführte Verfahren	153
3.4.1.2. Tauschvorgänge außerhalb eines behördlichen Verfahrens	153
3.4.1.3. Enteignungen im Zusammenhang mit Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahren	154
3.4.2. Tausch oder Veräußerung?	154
3.4.3. Übergang der Eigenschaften des hingegebenen Grundstücks	155
3.4.4. Übersicht: Anwendung und Umfang der Befreiung	156
3.5. Entschädigung für die Wertminderung von Grundstücken durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse	157
4. Einkünfteermittlung	159
4.1. Begriffe: Veräußerungserlös und Veräußerungsgewinn	159
4.2. Zwei Arten der Einkünfteermittlung	160
4.3. Altvermögen und Neuvermögen	161
4.3.1. „Steuerverfangen am 31. März 2012“	162
4.3.1.1. „Steuerverfangen am 31. März 2012“: Private Grundstücke	163
4.3.1.2. „Steuerverfangen am 31. März 2012“: Betriebliches Grundstück	167
4.3.2. Pauschale Einkünfteermittlung anwendbar?	170
4.4. Veräußerungserlös	171
4.4.1. Übernahme von Verbindlichkeiten	172
4.4.1.1. Teil des Veräußerungserlöses	172
4.4.1.2. Übernahme der ImmoEST bzw besonderen Vorauszahlung durch den Erwerber (inkl Berechnung)	173
4.4.2. Wohnrecht, Nutzungsrechte	176
4.4.3. Übernahme von Pflegeleistungen	178
4.4.4. Übernahme von Begräbniskosten	178
4.4.5. Übersicht: Gegenleistung	179
4.4.6. Veräußerungserlös bei Tauschgeschäften	180
4.4.7. Veräußerungserlös bei (steuerpflichtigen) Erbauseinandersetzungen	183
4.4.8. Veräußerungserlös bei Ratenzahlungen	183
4.4.8.1. Abzinsung	183
4.4.8.2. Barwert	184

4.4.9.	Veräußerungserlös bei Rentenzahlungen	186
4.4.9.1.	Vorgehensweise bei Bilanzierung	186
4.4.9.2.	Vorgehensweise bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und bei privaten Grundstücksveräußerungen	186
4.4.10.	Veräußerungserlös bei „gesplitteter Einkünfteermittlung“	187
4.5.	Abzugsposten	187
4.6.	Regeleinkünfteermittlung (§ 30 Abs 3 EStG)	189
4.6.1.	Entgeltliche und unentgeltliche Erwerbe	190
4.6.2.	Anschaffungskosten	191
4.6.2.1.	Anschaffungskosten und Anschaffungsnebenkosten	192
4.6.2.2.	Nachträgliche Anschaffungskosten (bzw Herstellungskosten)	192
4.6.2.3.	Abgrenzung zu laufenden Kosten	193
4.6.2.4.	Anschaffungskosten für an die Gemeinde abgetretene Flächen	194
4.6.2.5.	Übersicht Anschaffungskosten	194
4.6.2.6.	Anschaffungskosten bei „gesplitteter Einkünfteermittlung“	196
4.6.3.	Herstellungskosten	196
4.6.3.1.	Begriff	196
4.6.3.2.	Was zählt zu den Herstellungskosten?	197
4.6.3.3.	Umfang der Berücksichtigung von Herstellungskosten	198
4.6.4.	Instandsetzungsaufwendungen	199
4.6.4.1.	Wesentliche Erhöhung des Nutzwertes	200
4.6.4.2.	Wesentliche Verlängerung der Nutzungsdauer	201
4.6.4.3.	Tatsächliche Instandsetzung vs Instandsetzungsfonds	201
4.6.4.4.	Abgrenzung zu Instandhaltungsaufwendungen	201
4.6.5.	Bei Einkünften berücksichtigte Anschaffungs-, Herstellungs- und Instandsetzungskosten	202
4.6.6.	Werbungskosten	202
4.6.6.1.	Abzugsverbot und besonderer Steuersatz	203
4.6.6.2.	Kosten für die Mitteilung und/oder Selbstberechnung	205
4.6.6.3.	Übersicht: Abzugsfähigkeit von Werbungskosten	205
4.6.7.	Vorsteuerberichtigungen	206
4.6.8.	Erhaltene Subventionen	206
4.6.9.	Inflationsabschlag	206
4.7.	Pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs 4 EStG)	207
4.7.1.	Höhe des pauschalen Prozentsatzes	207
4.7.2.	Umwidmungsbegriff	208
4.7.3.	Umwidmungen nach der Veräußerung: Wirtschaftlicher Zusammenhang und Beobachtungszeitraum	210
4.7.4.	Erhöhung der pauschalen Einkünfte	211
4.7.5.	Weitere Kosten neben den pauschalen Einkünften	212
4.8.	Veräußerung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken	212
4.8.1.	Veräußerung von Grund und Boden mit Feldinventar und stehender Ernte	212

4.8.2. Veräußerung von Waldgrundstücken	213
4.8.2.1. Definition von Waldflächen	214
4.8.2.2. Stehendes Holz als eigenständiges Wirtschaftsgut (getrennt von Grund und Boden)	214
4.8.2.3. Pauschale Bewertung	214
4.8.2.4. Tatsächliche Bewertung	217
4.8.3. Veräußerung von Rebflächen	217
4.8.4. Übersicht: Entschädigungen für stehendes Holz, stehende Ernte, Feldinventar, Rebanlagen	219
4.9. Aufteilung und Zuordnung von Kosten und Erlösen	220
4.9.1. Zuordnung von Kosten zu Gebäude bzw zu Grund und Boden	220
4.9.2. Betrieblich und privat gemischt genutzte Grundstücke: Zuordnung von Kosten	222
4.9.3. Aufteilung des Veräußerungserlöses auf mehrere Grundstücke	222
4.9.4. Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Gebäude einerseits und Grund und Boden andererseits	222
4.9.4.1. Pauschale Aufteilung	223
4.9.4.2. Aufteilung nach den tatsächlichen Verhältnissen	225
4.9.4.3. Glaubhaftmachung nach der Grundstückswerteverordnung	226
4.9.5. Mit Grund und Boden verbundene Rechte	227
4.9.6. Aufteilung des Veräußerungserlöses auf Bauland- und Grünland-Flächen	227
4.9.6.1. 1.000 m ² -Grenze bei der Hauptwohnsitzbefreiung	227
4.9.6.2. Pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs 4 EStG)	228
5. Verlustausgleich	229
5.1. Private Grundstücksveräußerung	230
5.1.1. Verluste aus Grundstücksveräußerungen	230
5.1.2. Andere Verluste	233
5.2. Betriebliche Grundstücksveräußerung	233
5.2.1. Verluste aus Grundstücksveräußerungen	233
5.2.2. Verluste aus dem laufenden Betrieb und andere Verluste	234
5.3. Übersicht: Verlustverrechnung	234
5.4. Nachträgliche Einkünfteminderungen	235
5.5. Keine Anwendbarkeit der Verlustausgleichsbeschränkungen	236
6. Betriebliche Grundstücke	237
6.1. Einführung und Aufbau dieses Kapitels	237
6.1.1. Vorgänge, die im betrieblichen Bereich der Grundstücksbesteuerung unterliegen	237
6.1.1.1. Einlagen und Entnahmen	238
6.1.1.2. Abschreibungen und Zuschreibungen	239
6.1.1.3. Grund-und-Boden-Rücklage	240

6.1.2.	Zeitpunkt der Besteuerung und Erhebungssystem	241
6.1.2.1.	Veräußerungen	242
6.1.2.2.	Entnahmen und Zuschreibungen	242
6.1.3.	Übersicht: Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich	242
6.2.	Wesentliche steuerrechtliche Grundlagen des betrieblichen Bereiches	243
6.2.1.	Betrieb	243
6.2.2.	Betriebsvermögen	243
6.2.2.1.	Wirtschaftsgüter	243
6.2.2.2.	Notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen	244
6.2.2.3.	Beginn der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen	244
6.2.2.4.	Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen	245
6.2.2.5.	Unterscheidung Betriebsvermögen und Privatvermögen	245
6.2.3.	Arten von Gewinnermittlungen	245
6.2.3.1.	Betriebsvermögensvergleich	245
6.2.3.2.	Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs 3 EStG	246
6.2.3.3.	Vergleich zwischen den unterschiedlichen Gewinnermittlungsarten	247
6.3.	Besonderheiten bei der Einkünfteermittlung bei betrieblichen Grundstücken	249
6.3.1.	Art der Einkünfteermittlung	249
6.3.2.	Gesplittete Einkünfteermittlung	250
6.3.2.1.	„Gesplittete Einkünfteermittlung“ nur bei einem einzelnen Grundstück möglich	250
6.3.2.2.	Gründe für eine „gesplittete Einkünfteermittlung“	251
6.3.2.3.	Fiktiver Veräußerungserlös	251
6.4.	Einlagen	251
6.4.1.	Bewertung von Einlagen nach dem 31. März 2012	252
6.4.1.1.	Einlage von Gebäuden und grundstücksgleichen Rechten	252
6.4.1.2.	Einlage von Grund und Boden	252
6.4.1.3.	Betriebliche Verwendung vor der Einlage	253
6.4.1.4.	Übersicht: Einlagewerte nach dem 31. März 2012	254
6.4.2.	Einkünfteermittlung bei eingelegten Grundstücken	254
6.4.2.1.	„Gesplittete Einkünfteermittlung“ bei eingelegten Grundstücken	255
6.4.2.2.	In welchen Fällen werden die Einkünfte bei eingelegten Grundstücken <i>nicht</i> gesplittet ermittelt?	257
6.4.2.3.	Sonderfall: Grund und Boden, der am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war	258
6.4.2.4.	Zusammenfassendes Beispiel	259
6.4.2.5.	Übersicht: Gesplittete Einkünfteermittlung	260
6.4.3.	Zusammenfassende Übersicht: Eingelegte Grundstücke	261

6.5.	Entnahmen	262
6.5.1.	Bewertung von Entnahmen nach dem 31. März 2012	263
6.5.2.	Besteuerung bei entnommenen Grundstücken	264
6.5.2.1.	Zeitpunkt der Entnahme	264
6.5.2.2.	Zeit nach der Entnahme: Nachfolgend steuerrelevante Sachverhalte	265
6.5.2.3.	Zeitpunkt der Veräußerung	266
6.5.3.	„Gesplittete Einkünfteermittlung“ bei entnommenen Grundstücken	266
6.5.3.1.	Veräußerung von nach dem 31. März 2012 entnommenen Grundstücken	267
6.5.3.2.	Veräußerung von vor dem 1. April 2012 entnommenen Grundstücken	267
6.5.3.3.	Sonderfall: Doppelbesteuerung von am 31. März 2012 nicht steuerverfangenen Grundstücken bei pauschaler Einkünfteermittlung	268
6.5.4.	§§ 30b und 30c EStG bei Entnahmen	272
6.5.5.	Übersicht: Entnahmen und Veräußerung von entnommenen Grundstücken	273
6.6.	Wechsel der Gewinnermittlungsart	274
6.6.1.	Relevanz des Wechsels der Gewinnermittlungsart	274
6.6.1.1.	Betroffene Grundstücke	274
6.6.1.2.	Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung	274
6.6.1.3.	Übersicht: Relevanz des Wechsels der Gewinnermittlungsart für die Grundstücksbesteuerung	275
6.6.2.	Wechsel der Gewinnermittlungsart nach dem 31. März 2012	275
6.6.3.	Wechsel der Gewinnermittlungsart vor dem 1. April 2012	276
6.6.3.1.	Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 4 EStG nach § 5 EStG	276
6.6.3.2.	Wechsel der Gewinnermittlungsart von § 5 nach § 4 EStG	277
6.6.3.3.	Übersicht: Wechsel der Gewinnermittlung	279
6.7.	Gleichzeitiges Vorliegen mehrerer relevanter Vorgänge	280
6.7.1.	Einlagen und Entnahmen	281
6.7.2.	Wechsel der Gewinnermittlungsart und Entnahmen	283
6.7.3.	Einlagen und Wechsel der Gewinnermittlungsart	284
6.8.	Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	285
6.8.1.	Abgrenzungen	285
6.8.1.1.	Abgrenzung Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	285
6.8.1.2.	Abgrenzung entgeltliche und unentgeltliche Übertragungen	285
6.8.1.3.	Übersicht: Abgrenzung Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	287
6.8.2.	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	287
6.8.2.1.	Veräußerungserlös	287
6.8.2.2.	Veräußerungskosten	288

6.8.3.	Grundstücke im aufgegebenen bzw veräußerten Betrieb	289
6.8.3.1.	Besonderheiten im Zusammenhang mit Grundstücken bei Betriebsaufgaben bzw Betriebsveräußerungen	289
6.8.3.2.	Ermittlung des Veräußerungsgewinnes	290
6.8.3.3.	Übersicht: Betriebsaufgabe und Betriebsveräußerung	291
6.8.4.	Gebäudebegünstigung	292
6.8.4.1.	Gebäude, Hauptwohnsitz	292
6.8.4.2.	Gebäudebegünstigung bei Mitunternehmerschaften	293
6.8.4.3.	Voraussetzungen der Gebäudebegünstigung	293
6.8.4.4.	Verfügungsbeschränkung	294
6.8.4.5.	Verwendung des Gebäudes nach der begünstigten Betriebsaufgabe	298
6.8.5.	Betriebsveräußerung gegen Rente oder Rate und Kaufpreisstundung	300
6.8.5.1.	Betriebsveräußerung gegen Rente	300
6.8.5.2.	Kaufpreisstundung und Ratenzahlung	302
6.9.	Grundstücksveräußerungen von juristischen Personen	303
6.9.1.	Körperschaften, die unter § 7 Abs 3 KStG fallen	303
6.9.2.	Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallen	304
6.9.3.	Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften der zweiten Art	305
6.9.4.	Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Körperschaften	306
6.9.5.	Betriebe gewerblicher Art (BgA)	307
6.9.5.1.	Rechnungslegungspflichtige BgA	307
6.9.5.2.	Nicht rechnungslegungspflichtige BgA	307
6.9.5.3.	Gemeinnützige BgA	307
6.9.6.	Eigennützige Vereine iSd Vereinsgesetzes 2012	307
6.9.6.1.	Veräußerung von Grundstücken, die der betrieblichen Sphäre des eigennützigen Vereins zuzurechnen sind	307
6.9.6.2.	Veräußerung von Grundstücken, die der privaten Sphäre des eigennützigen Vereins zuzurechnen sind	308
6.9.7.	Übersicht: Grundstücksveräußerungen von juristischen Personen	309
6.9.8.	Grundstücksveräußerung von juristischen Personen und besonderer Steuersatz	310
6.10.	Grundstücksveräußerungen von Personengesellschaften	310
6.10.1.	Mitunternehmerschaften	310
6.10.1.1.	Betrieb der Mitunternehmerschaft	310
6.10.1.2.	Gewinnermittlung	310
6.10.1.3.	Betriebsvermögen der Personengesellschaft	311
6.10.1.4.	Grundstücke der Mitunternehmerschaft	311
6.10.1.5.	Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters	312
6.10.1.6.	Vermögensübertragungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft	312
6.10.1.7.	Übertragung des Gesellschaftsanteils mit bzw ohne Sonderbetriebsvermögen	316

6.10.2. Vermögensverwaltende Personengesellschaften	317
6.10.2.1. Veräußerung eines Anteils an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	317
6.10.2.2. Veräußerung eines Grundstücks durch die vermögensverwaltende Personengesellschaft	318
6.10.2.3. Übertragung eines belasteten Grundstücks an die vermögensverwaltende Personengesellschaft	318
7. Veräußerung von vermieteten oder verpachteten Grundstücken	319
7.1. Einführung	319
7.1.1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	319
7.1.2. Vermietung und Verpachtung von entnommenen Grundstücken	319
7.2. Veräußerung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks	320
7.2.1. Private Grundstücksveräußerung	320
7.2.2. Veräußerung von Grundstücken, die am 31. März 2012 steuerverfangen waren	320
7.2.3. Veräußerung von Grundstücken, die am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren	320
7.2.3.1. Grundstücke, die erstmals ab dem 1. Jänner 2013 vermietet oder verpachtet werden	320
7.2.3.2. Grundstücke, die bereits vor dem 1. Jänner 2013 vermietet oder verpachtet wurden	322
7.3. Überblick/Zusammenfassung: Vermietete und verpachtete Grundstücke	323
8. Immobilienertragsteuer und besondere Vorauszahlung	325
8.1. Erhebung der Einkommensteuer für Grundstücksveräußerungen	325
8.2. Mitteilung gemäß § 30c EStG	326
8.3. Immobilienertragsteuer (ImmoEST)	326
8.3.1. Sonderfälle	327
8.3.1.1. Übertragung eines Mitunternehmeranteils/Anteils an einer Personengesellschaft	327
8.3.1.2. Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers	328
8.3.1.3. Mit- und Gesamthandeigentum	328
8.3.1.4. Körperschaften und Privatstiftungen	329
8.3.1.5. Verlassenschaften	329
8.3.1.6. Übersicht: ImmoEST-Sonderfälle	330
8.3.2. Haftung des Parteienvertreters	331
8.3.2.1. Grundfall	331
8.3.2.2. Strenge Haftung bei „wider besseres Wissen“	331
8.3.3. Abgeltungswirkung und Erklärungspflicht	331
8.3.4. Veranlagungsoption	333
8.3.5. Korrektur der ImmoEST	333
8.3.6. Verspätete Abfuhr der ImmoEST	333
8.4. Besondere Vorauszahlung	334

8.5. Ausnahmen von der ImmoESt und der besonderen Vorauszahlung	334
8.5.1. Ausnahmen von der Entrichtung der ImmoESt durch den Parteienvertreter	335
8.5.1.1. Befreiungen	335
8.5.1.2. Zufluss später als ein Jahr	335
8.5.1.3. Übertragung der stillen Reserven bzw Übertragungsrücklage gemäß § 12 EStG	336
8.5.1.4. Zahlung des Veräußerungserlöses in Form einer Rente	336
8.5.1.5. Zwangsversteigerungen	336
8.5.2. Ausnahmen von der Leistung einer besonderen Vorauszahlung	337
8.5.3. Übersicht: Ausnahmen von der Berechnung und Entrichtung der ImmoESt sowie der besonderen Vorauszahlung	337
8.6. Ermittlung der Einkünfte durch den Parteienvertreter	338
8.7. Höhe der ImmoESt und besonderen Vorauszahlung	339
8.8. Minderung der Immobilienertragsteuer/besonderen Vorauszahlung	340
8.9. Zeitpunkt der Entrichtung der ImmoESt bzw der besonderen Vorauszahlung	340
8.9.1. Zuflusszeitpunkt	340
8.9.2. Abflusszeitpunkt	341
8.9.3. Raten und Renten	342
Stichwortverzeichnis	343

1. Einführung und Aufbau

Dieser Arbeitsbehelf beantwortet Fragen zur ertragsteuerlichen Behandlung von privaten und betrieblichen Grundstücksveräußerungen. Durch die Berücksichtigung zahlreicher unterschiedlichster Sachverhaltskonstellationen wird in Form von Entscheidungshilfen jeweils für den Einzelfall eine Lösung geboten. Zudem wird durch mathematische Formeln die komplexe Berechnung der steuerpflichtigen bzw der steuerfreien Einkünfte in einfacherster Form dargestellt.

Unterschieden wird einerseits zwischen betrieblichen und privaten Grundstücken, wobei sämtliche Fallkonstellationen von (räumlich) gemischt oder (zeitlich) unterschiedlich genutzten Grundstücken abgedeckt werden. Ein wesentliches Unterscheidungsmerkmal ist die Anschaffung entweder im Betriebs- oder im Privatvermögen. Für die ertragsteuerliche Besteuerung von Grundstücken sind auch die Zeitpunkte der relevanten Vorgänge (insbesondere der Zeitpunkt der Anschaffung oder Herstellung des Grundstücks, Zeitpunkt der Einlage in und/ oder Entnahme aus einem Betrieb sowie der Zeitpunkt eines allfälligen Wechsels der Gewinnermittlungsart) von besonderer Bedeutung und werden diese daher in den unterschiedlichen Kombinationen dargestellt.

Die hier dargestellte Rechtslage bezieht sich auf das EStG 1988 sowie KStG 1988 zum Stand April 2020.

1.1. Bebaute Grundstücke – Ende der Einheitstheorie

Die sogenannte „Einheitstheorie“ hatte bis zum 31. März 2012 Gültigkeit und war bei bebauten Grundstücken anzuwenden. Der Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits waren nach dieser Theorie als „Einheit“ zu sehen. So war dabei etwa die Bewertung gesamthaft für das Wirtschaftsgut „bebautes Grundstück“ vorzunehmen. Lag etwa im Fall einer Wertminderung des Gebäudes eine Kompensation durch eine Wertsteigerung des Grund und Bodens vor, ergab sich insgesamt keine Auswirkung auf den Wert des Wirtschaftsgutes „bebautes Grundstück“. Durch den Bau eines Gebäudes auf eigenem Grund und Boden entstand dabei kein neues Wirtschaftsgut – es fand lediglich eine Änderung des Wirtschaftsgutes „unbebautes Grundstück“ in „bebautes Grundstück“ statt. Ein Grundstück, das als unbebaut erworben und auf dem in der Folge ein Gebäude errichtet wurde, blieb dieselbe Sache – ungetacht dessen, dass es danach als „bebaut“ zu gelten hatte.¹ Die Einheitstheorie wurde bei bebauten Grundstücken bis zum 31. März 2012 sowohl von der Verwaltungspraxis als auch vom VwGH angewendet. Diese Einheitstheorie bei bebauten Grundstücken wurde durch die Einführung der neuen Grundstücksbesteuerung vom Gesetzgeber aufgegeben.² Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits stellen nunmehr seit 1. April 2012 zwei voneinander getrennte (selbständige) Wirtschaftsgüter mit jeweils eigenen Werten dar.³ Konsequenzen aus dieser differenzierten Sicht ergeben sich etwa für folgende Bereiche:

¹ Vgl etwa VwGH 23. 9. 2005, 2003/15/0105.

² Kritisch dazu etwa *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG¹² 2019, § 30 Rz 22 mit Verweis auf VwGH 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025; 1. 6. 2018, Ro 2015/15/0034; 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013 und mwN.

³ Vgl auch EStR Rz 583.

1. Einführung und Aufbau

- Anschaffungs- bzw Herstellungszeitpunkt des einzelnen Wirtschaftsguts
- Art der Einkünfteermittlung
- Beginn von Fristen
- Teilwertabschreibungen: Eine durch den Wertverlust begründete Teilwertabschreibung am Gebäude ist ab dem 1. April 2012 unabhängig von der Wertentwicklung des Grund und Bodens vorzunehmen
- Inflationsabschlag⁴

Dennoch bleibt die Beurteilung als „Einheit“ bis zum 31. März 2012 weiterhin aufrecht. Wurde daher mit der Errichtung eines Gebäudes auf einem unbebauten Grund und Boden begonnen, galt Grund und Boden zusammen mit dem Gebäude vor dem 1. April 2012 als Einheit und danach ab 1. April 2012 als zwei getrennte Wirtschaftsgüter.

- Alle Fragen, die sich daher auf einen Zeitpunkt vor dem 1. April 2012 beziehen, sind im Hinblick auf die Einheit dieses Wirtschaftsgutes „bebautes Grundstück“ zu beantworten.
- Alle Fragen, die danach entstehen, sind auf die getrennten Wirtschaftsgüter „Grund und Boden“ einerseits und „Gebäude“ andererseits zu beziehen.

Beispiele:

Die Frage, ob das Gebäude Alt- oder Neuvermögen darstellt, bezieht sich auf den Zeitpunkt 31. März 2002 bzw 31. März 1997 – es betrifft somit den Zeitraum der „Einheit bebautes Grundstück“ und lässt sich nur mit der Frage beantworten, wann der Grund und Boden (unbebaut) angeschafft wurde.⁵

Die Frage, ob der Veräußerer für das Grundstück die Regeleinkünfteermittlung oder die pauschale Einkünfteermittlung anwenden möchte, bezieht sich allerdings auf den Zeitpunkt der Veräußerung, somit auf einen Zeitraum nach dem 1. April 2012 – diese Entscheidung kann daher getrennt für jedes der beiden Grundstücke getroffen werden.

1.2. Grundstücksbegriff

Der **Oberbegriff** aller von der Grundstücksbesteuerung erfassten Wirtschaftsgüter wird „Grundstück“ genannt. Ein Grundstück kann

- ✓ ein **einzelnes Wirtschaftsgut** (zB nackter Grund und Boden oder ein Gebäude für sich genommen), *aber auch*
- ✓ eine **Kombination** von mehreren Grundstücken sein (zB ein bebautes Grundstück oder ein Baurecht mit einem Gebäude).

4 Der Inflationsabschlag ist bei Grundstücksveräußerungen ab dem 1. Jänner 2016 nicht mehr anwendbar. Diese Bestimmung wurde vom VfGH aufgehoben und mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 abgeschafft, vgl ausführlicher Kapitel 4.6.9. (Inflationsabschlag).

5 Ausführlich dazu Kapitel 4.3.1.1.2. (Einheitstheorie bei bebauten Grundstücken).

Wird daher von einem „Grundstück“ gesprochen, werden alle möglichen Fallkonstellationen angesprochen. Nur wenn explizit bestimmte Grundstücke oder Kombinationen davon gemeint sind, werden diese einzeln angeführt (zB gilt die Herstellerbefreiung nur für das Gebäude, nicht jedoch für den Grund und Boden). Ergeben sich innerhalb der Grundstücksarten unterschiedliche steuerrechtliche Beurteilungen oder Konsequenzen, wird im Gesetz das jeweils betroffene Grundstück ausdrücklich bezeichnet. Die steuerliche Beurteilung von grundstücksgleichen Rechten richtet sich dabei immer nach jener von Gebäuden.

Keinesfalls darf der Begriff „Grundstück“ mit „Grund und Boden“ verwechselt werden. Als „Grundstücksveräußerung“ wird auch die Veräußerung eines bebauten Grundstücks oder eines Baurechtes bezeichnet. Ist ausschließlich Grund und Boden gemeint, führt der Gesetzgeber diesen Begriff an. Demgegenüber umfasst der Begriff „Grundstück“ immer alle möglichen Fallkonstellationen (bebaute Grundstücke, Gebäude für sich genommen, Grund und Boden für sich genommen etc). Dass diese Begriffe leider immer wieder verwechselt werden (insbesondere der Begriff „Grundstück“ mit „Grund und Boden“ gleichgesetzt wird), zeigt auch ein Blick in die zur Grundstücksbesteuerung vorhandene Literatur⁶ und in die Einkommensteuerrichtlinien.⁷

1.3. Betriebliche und private Grundstücke

Die Unterscheidung in betriebliche und private Grundstücke ist essenziell, weil je nachdem entweder eine private Grundstücksveräußerung oder eine betriebliche Grundstücksveräußerung vorliegt. Je nachdem, welche Grundstücksveräußerung vorliegt, kommen unterschiedliche Regelungen zur Anwendung – manche Regelungen gelten nur für private Grundstücksveräußerungen, andere wiederum nur für betriebliche Grundstücksveräußerungen. So sind etwa die Hauptwohnsitzbefreiung und die Herstellerbefreiung nur bei privaten Grundstücksveräußerungen anwendbar. Wurde ein Grundstück zum Teil betrieblich und zum Teil privat genutzt und liegt die besondere Konstellation einer „gesplitteten Einkünfteermittlung“ und somit zum Teil eine betriebliche Grundstücksveräußerung und zum Teil eine private Grundstücksveräußerung vor, kann eine etwaig bestehende Herstellerbefreiung nur auf den Teil der privaten Grundstücksveräußerung angewendet werden. In diesem Kapitel soll es um einen Überblick über die Einordnung als betriebliches oder privates Grundstück gehen. Alle wei-

⁶ Beispielsweise Bergmüller/Schwandtner in Urtz (Hrsg), ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013 (2013) 171: „Zuerst ist zu differenzieren, ob es sich bei dem Wirtschaftsgut, welches eingelegt werden soll, um ein Grundstück oder Gebäude handelt. Grundstücke iSd § 30 Abs 1 EStG – unabhängig davon, ob es sich um Alt- oder Neuvermögen handelt – und Gebäude – nur im Falle von Neuvermögen – sind mit den Anschaffungskosten einzulegen.“ Es ist in beiden Sätzen mit dem Begriff „Grundstück“ jeweils nur „Grund und Boden“ gemeint. Auch Fuhrmann/Lang in Bovenkamp et al, Immobilienbesteuerung NEU Steuerreformgesetz 2015/16 (2015) Rz 101 unterliegen diesem Missverständnis: „Ein Drittel des Veräußerungserlöses – somit EUR 140.000 – entfällt auf das Grundstück, zwei Drittel, somit EUR 280.000, entfallen auf das Gebäude.“

⁷ So wird etwa in Rz 6680 ausgeführt, dass „bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer oder die Stiftungseingangssteuer nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird“ (Hervorhebung durch die Autorin), keine Anrechnung vorzunehmen ist, es sei denn, der dreifache Einheitswert liege über den ursprünglichen Anschaffungskosten.

1. Einführung und Aufbau

teren Fragen zur Grundstücksbesteuerung finden sich in den folgenden Kapiteln, insbesondere Kapitel 6 (Betriebliche Grundstücke) und Kapitel 4 (Einkünfteermittlung).

1.3.1. Nutzung des Grundstücks

Für die Zugehörigkeit zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen ist die **Art der Nutzung eines Wirtschaftsgutes** entscheidend.⁸ Zunächst muss daher nach der Nutzung eines Grundstücks unterschieden werden. Wird ein Grundstück privat genutzt, handelt es sich um ein **privates** Grundstück. Wird das Grundstück betrieblich genutzt, liegt ein **betriebliches** Grundstück vor. Eine betriebliche Nutzung liegt nur dann vor, wenn das Grundstück für Zwecke genutzt wird, die zu

- Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft,
- Einkünften aus selbständiger Tätigkeit *oder*
- Einkünften aus Gewerbebetrieb

führen.

Demgegenüber liegt bei der Nutzung des Grundstücks für Zwecke, die den

- Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

zuzurechnen sind, ein **privates (außerbetriebliches) Grundstück** vor. Bei solchen Grundstücksveräußerungen sind im Rahmen der Einkünfteermittlung besondere Regelungen zu beachten,⁹ welche jedoch den Charakter der privaten Grundstücksveräußerung nicht ändern.

Betriebliche und private Grundstücke			
<i>Nutzung des Grundstücks</i>	Betriebliche oder private Nutzung?	Betriebliches oder privates Grundstück?	Veräußerung des Grundstücks
<i>Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus</i> <i>Land- und Forstwirtschaft</i>	Betriebliche Nutzung	Betriebliches Grundstück	Betriebliche Grundstücksveräußerung
<i>Selbständiger Tätigkeit</i>			
<i>Gewerbebetrieb</i>			
<i>Vermietung und Verpachtung</i>	Außerbetriebliche (private) Nutzung	Privates Grundstück	Private Grundstücksveräußerung
<i>Privater Gebrauch</i>			

1.3.2. Zeitliche Komponente

Bei der Nutzung eines Grundstücks kann nach der zeitlichen Komponente unterschieden werden. Ein Grundstück, das zunächst privat verwendet wird, später in einen Betrieb eingelegt

⁸ VwGH 10. 4. 1997, 94/15/0211.

⁹ Vgl dazu Kapitel 7 (Veräußerung von vermieteten oder verpachteten Grundstücken).

wird und betrieblichen Zwecken dient und etwa in der Pension des Unternehmers wieder privat genutzt wird, ist, je nachdem, welchen Zeitraum man betrachtet, entweder ein betriebliches oder ein privates Grundstück.

Abbildung: Zeitlich unterschiedliche Nutzung eines Grundstücks



Bei Grundstücken, die, wenn auch nur für einen begrenzten Zeitraum, betrieblich verwendet wurden, ergeben sich in den meisten Fallkonstellationen Auswirkungen auf die Einkünfteermittlung – auch dann, wenn es sich (ganz oder teilweise) um eine private Grundstücksveräußerung handeln sollte¹⁰. Diese besonders zu beachtenden Regelungen werden in Kapitel 6 (Betriebliche Grundstücke) dargestellt.

1.3.3. Räumliche Komponente (gemischte Nutzung)

In einem weiteren Schritt kann bei der Nutzung des Grundstücks eine räumliche Differenzierung vorgenommen werden. Beispielsweise kann ein Grundstück zur Hälfte betrieblich und zur anderen Hälfte privat genutzt werden. Werden einzelne, bestimmt abgegrenzte Grundstücksteile betrieblich, andere hingegen privat genutzt, ist das Grundstück in einen betrieblichen und in einen privaten Teil aufzuteilen.¹¹ In einem Gebäude können beispielsweise einzelne Räume betrieblich verwendet werden (zB als Büro oder Werkstatt), während andere Räume privaten Zwecken dienen. In diesem Fall liegt im Ausmaß des betrieblich genutzten Anteils ein betriebliches Grundstück und im Ausmaß des privat genutzten Anteils ein privates Grundstück vor. Bei gemischt genutzten Grundstücken wird daher eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- und zum Privatvermögen vorgenommen.¹²

Beispiel 1:

Ein Grundstück wird zu 70 % privat und zu 30 % betrieblich genutzt. Das Grundstück ist zu 70 % ein privates Grundstück und zu 30 % ein betriebliches Grundstück.

1.3.3.1. Aufteilung nach der Nutzfläche

Die Aufteilung hat grundsätzlich nach der Nutzfläche der unterschiedlich (betrieblich und privat) genutzten Gebäudeteile zu erfolgen. Ergibt diese Ermittlungsmethode aufgrund der be-

¹⁰ Weil das Grundstück etwa vor der Veräußerung in das Privatvermögen entnommen wurde.

¹¹ ZB VwGH 9. 5. 1995, 94/14/0151. Für nähere Ausführungen zur Aufteilung der Nutzfläche siehe sogleich unten Kapitel 1.3.3.1. (Aufteilung nach der Nutzfläche).

¹² Zur Ausnahme von dieser Regel vgl unten Kapitel 1.3.3.2. (Untergeordnete Nutzung: 80/20-Regel).

1. Einführung und Aufbau

sonderen Verhältnisse des Einzelfalles kein sachgerechtes Ergebnis, kann auch ein anderer Aufteilungsmaßstab (insbesondere nach Kubatur) herangezogen werden.¹³

- Für die **Ermittlung des Nutzungsverhältnisses** ist bei bestimmt abgegrenzten Räumlichkeiten und Flächen in erster Linie der betriebliche oder private Charakter für sich zu untersuchen. Lässt sich nach der Art der Räumlichkeit (Fläche) und ihrer Nutzung konkret feststellen, dass die betriebliche Verwendung überwiegt, so ist die Räumlichkeit (Fläche) als betrieblicher Teil des Gebäudes in die Berechnung des Nutzungsverhältnisses einzubeziehen.
- **Gebäudeteile, die gemeinschaftlichen Zwecken dienen** (zB Stiegenhaus, Gang, Heizraum, Keller, Abstellräume usw), beeinflussen nicht das Aufteilungsverhältnis, sondern sind entsprechend dem Verhältnis der anderen Räumlichkeiten aufzuteilen (schlüsselmäßige Aufteilung).¹⁴ Entsprechend diesem Aufteilungsschlüssel ist beispielsweise auch die Aufteilung eines betrieblich und privat verwendeten Vorzimmers bei größerer Kunden- oder Klientenanzahl vorzunehmen,¹⁵ während bei sehr geringer Kunden- oder Klientenanzahl das Vorzimmer dem Privatvermögen zuzurechnen ist.¹⁶
- Ein **unausgebauter Dachboden** ohne jede Isolierung und Verkleidung der Dachhaut lässt schon mangels Schutzfunktion hinsichtlich Wärme, Kälte, Feuchtigkeit und Verschmutzung nur eine so geringfügige private oder betriebliche Nutzung zu, dass die Nutzfläche dieses Dachbodens für die Frage nach der privaten oder betrieblichen Nutzung von Gebäudeteilen vernachlässigt werden kann.¹⁷ In diesem Fall ist der Dachboden daher so wie ein Gebäude- teil, der gemeinschaftlichen Zwecken dient, zu behandeln und schlüsselmäßig aufzuteilen.
- Auch die **Zufahrt zum Gebäude** ist nach dem Nutzungsverhältnis des Gebäudes aufzuteilen, wobei es auf die Anzahl der Einzelbegehungen der Zufahrt nicht ankommt.¹⁸
- Ein **nicht genutzter Raum** zählt in einem gemischt genutzten Gebäude zum Privatvermögen.¹⁹
- Der **Grund und Boden** ist bei der Feststellung der (betrieblichen oder privaten) Nutzung des Gebäudes auszuscheiden.²⁰ Erfolgt keine gesonderte betriebliche oder private Nutzung des Grund und Bodens, ist das Aufteilungsverhältnis des Gebäudes auch für die Aufteilung des Grund und Bodens zum Betriebs- oder Privatvermögen heranzuziehen. Wird der Grund und Boden in einem die betriebliche Nutzung des Gebäudes übersteigenden Ausmaß betrieblich genutzt (zB als betriebliche Lagerfläche), ist der Grund und Boden in diesem Ausmaß dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

1.3.3.2. Untergeordnete Nutzung: 80/20-Regel

Keine Aufteilung des Gebäudes in einen privaten und betrieblichen Anteil hat dann zu erfolgen, wenn die Nutzung entweder des betrieblichen oder des privaten Anteils weniger als

13 VwGH 26. 7. 2007, 2005/15/0133.

14 ZB VwGH 19. 9. 1989, 88/14/0172.

15 VwGH 7. 7. 2004, 99/13/0197.

16 VwGH 30. 11. 1962, 1268/61.

17 VwGH 29. 7. 1997, 93/14/0062.

18 VwGH 25. 1. 1995, 93/15/0003.

19 VwGH 13. 6. 1989, 86/14/0129.

20 VwGH 19. 9. 1989, 88/14/0172.

20 % ausmacht (sogenannte „untergeordnete Nutzung“).²¹ Dabei gilt aber immer die Nutzfläche eines jeden „Gebäudes“, dh jeder bautechnischen Einheit²², für sich genommen.²³ Eine Aufteilung der Nutzfläche ist nämlich nicht vorzunehmen, wenn ein entweder der betrieblichen oder der privaten Nutzung dienender Grundstücksteil im Verhältnis zum Gesamtgrundstück nur von untergeordneter Bedeutung ist, wobei eine untergeordnete Nutzung eine solche von weniger als 20 % des Gesamtgrundstücks darstellt. In einem solchen Fall ist eine **einheitliche Betrachtung** geboten. In diesem Fall ist das Grundstück aufgrund der niedrigen Nutzung des einen Teils zur Gänze (dh zu 100 %) jenem Teil zuzurechnen, zu welchem das Grundstück zu mehr als 80 % genutzt wird (sogenannte „80/20-Regel“).

Beispiel 2:

Ein Grundstück wird von einem Schriftsteller zu 15 % betrieblich genutzt. Der Rest dient privaten Zwecken. Da das Grundstück zu weniger als 20 % betrieblich genutzt wird, ist das Grundstück zu 100 % der Privatsphäre und somit dem Privatvermögen zuzuordnen. Es liegt daher zur Gänze ein privates Grundstück vor.

Beispiel 3:

Ein Bauunternehmer nutzt das Erdgeschoss eines Gebäudes als Büro und Garage, das Obergeschoß wird vom Unternehmer bewohnt. Das Gebäude ist daher zu 50 % dem Betriebsvermögen und zu 50 % dem Privatvermögen zuzuordnen. Der umgebende Grund und Boden wird zu 90 % als betriebliche Abstell- und Lagerfläche genutzt und zu 10 % als privater Garten des Unternehmers. In Anwendung der 80/20-Regel ist der Grund und Boden zur Gänze dem Betriebsvermögen zuzuordnen.

Die Zurechnung eines privat genutzten Gebäudeteils zum Betriebsvermögen wegen einer privaten Nutzung von weniger als 20 % des Gesamtgrundstücks hat zur Folge, dass die Veräußerung des Gebäudes zur Gänze als betrieblicher Vorgang (betriebliche Grundstücksveräußerung) zu erfassen ist.²⁴ Umgekehrt liegt bei einer betrieblichen Nutzung von weniger als 20 % bei der Veräußerung des Grundstücks zur Gänze eine private Grundstücksveräußerung iSd § 30 Abs 1 EStG vor.

Wird aufgrund einer **nachhaltigen Nutzungsänderung** die 20 %-Grenze der betrieblichen Nutzung unterschritten, muss das gesamte Grundstück entnommen werden.²⁵

²¹ ZB VwGH 18. 1. 1983, 82/14/0100.

²² Zu dieser Frage vgl auch Kapitel 2.3.2.3. (Einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude?).

²³ Vgl auch EStR Rz 566.

²⁴ ZB VwGH 18. 1. 1983, 82/14/0100.

²⁵ Zur Entnahme vgl unten Kapitel 6.5.

Beispiel 4:

Ein Grundstück stellt zu 30 % Betriebsvermögen und zu 70 % Privatvermögen dar. Wird in der Folge das Gebäude nur mehr zu 15 % betrieblich genutzt, muss das gesamte Gebäude aus dem Betriebsvermögen (somit 30 %) entnommen werden.

1.3.3.3. Übersicht

Übersicht Zuordnung Privatvermögen und Betriebsvermögen			
	Betriebliche Nutzung		
	0 bis < 20 %	20 % bis 80 %	> 80 %
Zurechnung zum Betriebsvermögen	0 %	Anteilige Aufteilung 20–80 %	100 %
Zurechnung zum Privatvermögen	100 %	Anteilige Aufteilung 20–80 %	0 %
Veräußerung	100 % private Grundstücksveräußerung	Anteilige Aufteilung 20–80 % betriebliche bzw private Grundstücksveräußerung	100 % betriebliche Grundstücksveräußerung

1.3.4. Relevanz für Grundstücksveräußerungen und Einordnung von Grundstücken

Zu beachten ist, dass bei einer **räumlich unterschiedlichen Nutzung des Grundstücks (gemischte Nutzung)** (ausgenommen bei untergeordneter Nutzung) die Unterscheidung des betrieblich genutzten Teils und des privat genutzten Teils vorzunehmen ist, da die jeweils unterschiedlichen Bestimmungen im Ausmaß der jeweiligen Nutzung zur Anwendung kommen.

Beispiel 5:

In einem Gebäude mit vier Räumen werden zwei Räume als betriebliches Büro und zwei Räume als privates Ess- und Schlafzimmer verwendet. Wird das Gebäude veräußert, liegt zur Hälfte eine private Grundstücksveräußerung und zur anderen Hälfte eine betriebliche Grundstücksveräußerung vor.

Demgegenüber kann es bei **zeitlich hintereinander wechselnden Nutzungen des Grundstücks** dazu kommen, dass einheitliche Regelungen anzuwenden sind, da insgesamt entweder eine betriebliche oder private Grundstücksveräußerung vorliegt. In diesen Fällen sind allerdings fast immer Anpassungen bei der Einkünfteermittlung vorzunehmen. Bei zeitlich hintereinander wechselnder Nutzung von Grundstücken kann es sowohl vorkommen, dass eine Grundstücksveräußerung wie bei der räumlich getrennten Nutzung in eine private und eine betriebliche Grund-

stücksveräußerung aufzuteilen ist,²⁶ als auch, dass eine einheitliche private oder betriebliche Grundstücksveräußerung vorliegt.²⁷ Diese Fälle werden ausführlich in Kapitel 6 (Betriebliche Grundstücke) behandelt.

.....
.....
Beispiel 6:

Ein Gebäude wird in einem Betrieb angeschafft und für 20 Jahre als Ordination verwendet. Nach der Verlegung der Praxis in einen anderen Bezirk nutzt der Arzt das Gebäude nur noch privat. Wird das Gebäude später veräußert, liegt zur Gänze eine private Grundstücksveräußerung vor. Dabei kann es sein, dass wegen der früheren betrieblichen Nutzung Anpassungen bei der Einkünfteermittlung vorzunehmen sind.²⁸

.....
.....
Es ist daher essenziell, die „Vergangenheit“ eines Grundstücks zu kennen, um die richtige Einordnung und damit zusammenhängend die richtige Berechnung der Immobilienertragsteuer bzw der besonderen Vorauszahlung vornehmen zu können.

²⁶ Beispielsweise, wenn ein Grundstück im Privatvermögen angeschafft wird, später in einen Betrieb eingegliedert wird und aus diesem heraus nach dem 31. März 2012 veräußert wird.

²⁷ ZB wenn Grund und Boden aus einem Betrieb nach dem 31. März 2012 entnommen wird und später aus dem Privatvermögen heraus veräußert wird.

²⁸ Vgl dazu ausführlicher Kapitel 6 (Betriebliche Grundstücke).

Betriebliche und private Grundstücke			
Nutzung des Grundstücks	Welches Grundstück liegt vor?	Welche Grundstücksveräußerung liegt vor?	
Private Nutzung	Privates Grundstück	Private Grundstücksveräußerung	
Betriebliche Nutzung	Betriebliches Grundstück	Betriebliche Grundstücksveräußerung	
Zeitlich unterschiedliche Nutzung	Zeitraum der privaten (außerbetrieblichen) Nutzung	Privates Grundstück	Private oder betriebliche Grundstücksveräußerung möglich ¹
	Zeitraum der betrieblichen Nutzung	Betriebliches Grundstück	Private oder betriebliche Grundstücksveräußerung möglich ¹
Betriebliche Nutzung < 20 %		Privates Grundstück	Private Grundstücksveräußerung
Räumlich gemischte Nutzung	Betriebliche Nutzung 20 % bis 80 %	Ausmaß der betrieblichen Nutzung: Betriebliches Grundstück	Betriebliche Grundstücksveräußerung
		Ausmaß der privaten Nutzung: Privates Grundstück	Private Grundstücksveräußerung
Betriebliche Nutzung > 80 %		Betriebliches Grundstück	Betriebliche Grundstücksveräußerung

¹ In diesen Fällen sagt die Einordnung als privates oder betriebliches Grundstück noch nichts darüber aus, welche Grundstücksveräußerung vorliegt und welche Einkünfteermittlung vorzunehmen ist. Es gibt auch Fälle, in denen auch für den Zeitraum der betrieblichen Nutzung eine private Grundstücksveräußerung vorliegt. Dazu ausführlich in Kapitel 6 (Betriebliche Grundstücke).

1.3.5. Gebäude im Miteigentum

Wird ein Grundstück im Miteigentum veräußert, das von allen Miteigentümern gemeinsam verwendet wird, sei es (teilweise) privat und/oder (teilweise) betrieblich, sind hinsichtlich der Frage, ob Privat- oder Betriebsvermögen vorliegt, die **gleichen Grundsätze wie bei Alleineigentum eines Grundstücks** anzuwenden.

Wird das Grundstück nur von einem der Miteigentümer **betrieblich verwendet**, ist zu unterscheiden, ob eine Vereinbarung über eine Entgeltzahlung zwischen dem Miteigentümer, der das Grundstück (teilweise) betrieblich nutzt, und der Miteigentumsgemeinschaft geschlossen wurde oder nicht (dabei kann es sich zB um einen Mietvertrag handeln).

Das aus der steuerlichen Praxis und Erfahrung heraus konzipierte Werk soll als praktisches und reichhaltiges Nachschlagewerk dienen, welches **umfassend und leicht verständlich** Fragestellungen und Eventualitäten zur ertragsteuerlichen Behandlung von Grundstücksveräußerungen im Privat- und im Betriebsvermögen abdeckt. Durch die **praxisgerechte Aufbereitung** und die klare Struktur zeichnet sich dieses Buch als **zuverlässige Arbeitshilfe** mit einer besonders guten Lesbarkeit und einer raschen und hohen Verständlichkeit komplexer Zusammenhänge aus. Dies wird insbesondere durch **zahlreiche Übersichten, Tabellen, Entscheidungshilfen, grafische Darstellungen, Checklisten sowie mathematische Formeln** zur Berechnung der steuerpflichtigen bzw steuerfreien Einkünfte in einfacher Form erreicht. Es ist als **tägliches Werkzeug** gedacht und dabei behilflich, **einen Fall so rasch wie möglich zu lösen** sowie die konkreten ertragsteuerlichen Konsequenzen übersichtlich darzustellen. Der vorliegende Praxisleitfaden wendet sich an die steuerliche Branche, insbesondere an Notare, Rechtsanwälte, Steuerberater und Finanzbedienstete in ihrer täglichen Praxis, aber auch an Studierende sowie interessierte steuerpflichtige Bürgerinnen und Bürger.

Die **Neuauflage** ist auf den aktuellen Stand von Gesetz und Rechtsprechung zum August 2020 gebracht und deutlich erweitert. **Entscheidungsbäume und Infografiken** bieten eine noch einfachere Lösungsfindung. Zusätzliche Formelerläuterungen und **kapitelübergreifende Zusammenfassungen** sorgen für einen noch schnelleren Überblick.



Mag. **Andrea Pamperl** (geb. Wachter) ist Mitarbeiterin im bundesweiten Fachbereich Einkommen- und Körperschaftsteuer des Bundesministeriums für Finanzen und war davor in einem Finanzamt in Niederösterreich tätig. Sie ist zudem Vortragende und Fachautorin.

ISBN 978-3-7007-7475-4



9 783700 774754