

Die Einkommensteuer bei der Veräußerung von Immobilien (Immobilienenertragsteuer)

bei Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015

Die Einkommensteuer bei der Veräußerung von Immobilien (Immobilienenertragsteuer)

Stand: Oktober 2023

Autoren

Mag. Michael BERGMANN	Steuerberater, LBG Österreich
Mag. Marion BÖCK	Landwirtschaftskammer Österreich
Mag. Christine HABERTHEUER	Landwirtschaftskammer Niederösterreich
Mag. Sieglinde JELL-ANREITER	Landwirtschaftskammer Oberösterreich
Dr. Peter KALUZA	Landwirtschaftskammer Österreich
Mag. Roman PREIN	Landwirtschaftskammer Niederösterreich
Mag. Walter ZAPFL	Landwirtschaftskammer Steiermark

Es wird darauf hingewiesen, dass alle Angaben in dieser Broschüre trotz sorgfältigster Bearbeitung ohne Gewähr erfolgen und jegliche Haftung der Autoren ausgeschlossen ist.

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeines	4
1.1	Rechtslage vor dem 1.4.2012	4
1.2	Begriffserklärungen	4
1.2.1	Grundstücke	4
1.2.2	Veräußerung	5
1.2.3	Anschaffung	5
1.2.4	Umwidmung	5
1.3	Der besondere Steuersatz	6
2	Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich	7
2.1	Gewinnermittlung nach den betrieblichen Grundsätzen	7
2.1.1	Veräußerung von Grund und Boden	7
2.1.2	Veräußerung von Gebäuden	14
2.1.3	Veräußerung von sogenannten grundstückgleichen Rechten	14
2.2	Steuerfreie Grundstücksveräußerungen	14
2.3	Grundstücksveräußerungen zum normalen Steuertarif	16
2.3.1	Regelbesteuerungsoption	16
2.4	Besonderheiten	17
2.4.1	Übertragung stiller Reserven	17
2.4.2	Verlustausgleich	17
2.4.3	Vorverträge und Optionsverträge	17
2.5	Schenkung, Entnahme und Betriebsübergabe	18
2.6	Wechsel zwischen Privat- und Betriebsvermögen	18
2.7	Veräußerung eines Grundstückes samt Bodenschatz	19
3	Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich	20
3.1	Veräußerungsgewinn	20
3.2	Steuerfreie Grundstücksveräußerungen	23
3.3	Grundstücksveräußerungen zum normalen Tarif	24
3.3.1	Regelbesteuerungsoption	24
3.4	Besonderheiten	25
3.4.1	Verlustausgleich	25
3.4.2	Veranlagungsoption	25
3.4.3	Veräußerung von vermieteten Gebäuden	25
4	Entrichtung der Steuer	26
5	Unterschiede zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungen	28
6	Prüfschema	28

1 Allgemeines

Durch die mit 1.4.2012 eingetretenen Änderungen im Einkommensteuergesetz (EStG 1988) werden grundsätzlich alle Grundstücksveräußerungen im privaten und betrieblichen Bereich steuerlich erfasst und unterliegen der Einkommensteuer. Ausnahmen sind jedoch vorgesehen. Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 kam es zu einigen Änderungen im Bereich der Immobilienbesteuerung. In dieser Broschüre sind diese Änderungen eingearbeitet. Sie informiert daher speziell über die Rechtslage bei Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2015.

Diese Broschüre wurde mit Oktober 2023 aktualisiert. Wesentliche Änderungen seit der letzten Veröffentlichung der Broschüre sind eingearbeitet.

Dieses Skriptum behandelt die Aspekte der Einkommensteuer, auf die Regelungen zur Grunderwerbsteuer wird nicht eingegangen.

1.1 Rechtslage vor dem 1.4.2012

Vor April 2012 galten im betrieblichen und privaten Bereich unterschiedliche Regelungen. Bei privaten Grundstücksveräußerungen war die Spekulationsfrist von zehn (in Ausnahmefällen fünfzehn) Jahren zu beachten, gerechnet ab der Anschaffung des Grundstückes. Wurde innerhalb dieser Spekulationsfrist veräußert, war das Rechtsgeschäft steuerpflichtig (nach dem Steuertarif). Eine Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist war steuerfrei. Besonderes galt für die Veräußerung des Eigenheims bzw. der Eigentumswohnung samt Grund und Boden, wenn dieses/diese für zwei Jahre als Hauptwohnsitz gedient hatte: Diese Veräußerung war in jedem Fall steuerfrei.

Im betrieblichen Bereich wurde unterschieden:

Rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende (§ 5 EStG) mussten die Veräußerung und Entnahme von Grund und Boden, Gebäuden etc. versteuern.

Bei Gewinnermittelnden nach § 4 Abs 1 (Bilanzierer:innen) und § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechner:innen) war die Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden nach Ablauf der oben erwähnten Spekulationsfrist steuerfrei. Die Entnahme und Veräußerung von zum Betrieb gehörenden Gebäuden war grundsätzlich steuerpflichtig.

1.2 Begriffserklärungen

1.2.1 Grundstücke

Unter einem Grundstück sind für den Bereich der Immobilienbesteuerung nach dem Einkommensteuergesetz der (nackte) Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte (seit 2021: Baurecht nach dem Baurechtsgesetz) zu verstehen.

Andere Dinge, die steuerlich als selbständige Wirtschaftsgüter anzusehen sind, wie z.B. stehendes Holz, stehende Ernte, Feldinventar (z.B. im Boden befindliche Saat, Dünger) und ein vorhandenes Jagdrecht sind dagegen vom Begriff des Grundstückes nicht erfasst und fallen daher grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich dieser Immobilienbesteuerung.

1.2.2 Veräußerung

Von der Einkommensteuer erfasst ist die Veräußerung von Grundstücken im oben genannten Sinn. Eine **Veräußerung** liegt vor, wenn die Übertragung entgeltlich erfolgt.

Eine Schenkung unterliegt nicht der Einkommensteuer. Diese ist grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen (Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken).

Ertragsteuerlich wird auch bei einer **gemischten Schenkung** Unentgeltlichkeit des gesamten Vorgangs angenommen (keine „Teilentgeltlichkeit“), wenn insgesamt Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt.

Aufgrund eines VwGH-Urteils wird bei Übertragungen nach dem 15.11.2021 wie folgt unterschieden:

- Beträgt die Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist davon auszugehen, dass eine Veräußerung vorliegt.
- Beträgt die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.
- Beträgt die Gegenleistung mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist unter nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

Auch ein **Tausch** ist ein entgeltliches Rechtsgeschäft und stellt für jeden Vertragspartner des Tausches eine Veräußerung dar (siehe Beispiel Seite 11). Werden unter nahen Angehörigen Grundstücke getauscht, deren Werte sich erheblich unterscheiden, kann laut BMF ein für alle Beteiligten unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen (siehe auch Punkt 2.5.). Es gelten die zur gemischten Schenkung dargestellten Grundsätze. Angemerkt wird, dass die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens kein Tausch ist. Zum ehelichen Gebrauchsvermögen zählt jedoch kein Betriebsvermögen.

Die Steuerpflicht trifft den Veräußerer oder die Veräußerin (Verkäufer:in etc.).

1.2.3 Anschaffung

Eine Anschaffung im Sinne des Gesetzes ist ein entgeltlicher Erwerb. Anschaffungszeitpunkt ist der Zeitpunkt des letzten entgeltlichen Erwerbs. Erfolgte die Übertragung eines Grundstückes unentgeltlich (Schenkungen, Erbschaft), so ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers oder der Rechtsvorgängerin/der Rechtsvorgänger:innen abzustellen.

1.2.4 Umwidmung

Als Umwidmung im Zusammenhang mit der Immobilienbesteuerung gilt eine Änderung der Widmung, die erstmalig eine Bebauung ermöglicht, die einer Widmung als Bauland oder Baufläche entspricht. Auch eine Widmung, die eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglicht, kann darunter fallen (z.B. Sonderwidmung für Einkaufszentren).

1.3 Der besondere Steuersatz

Es ist ein Veräußerung**gewinn** zu ermitteln, welcher dem besonderen Steuersatz von 30 % unterliegt. Siehe dazu Punkte 2.1 und 3.1.

Da bei Altvermögen die Anschaffungskosten pauschal angesetzt werden, ergibt sich bei Veräußerungen mit Umwidmung ab 1.1.1988 ein effektiver Steuersatz von 18 % des Veräußerung**erlöses** sowie bei sonstigen Veräußerungen von 4,2 % des Veräußerung**erlöses**. Siehe dazu die Punkte 2.1.1 und 3.1.

Bei gewissen Veräußerungen erfolgt die Besteuerung jedoch zur normalen Tarifsteuer des Einkommensteuergesetzes. Siehe dazu die Punkte 2.3 und 3.3.

Andere Veräußerungen wiederum (z.B. des Eigenheimes) sind steuerfrei. Siehe dazu die Punkte 2.2 und 3.2.

2 Grundstücksveräußerungen im betrieblichen Bereich

2.1 Gewinnermittlung nach den betrieblichen Grundsätzen

Der betriebliche Bereich eines Landwirtes oder einer Landwirtin umfasst das Anlagevermögen (z.B. Gebäude, Grund und Boden, Maschinen), das Umlaufvermögen (z.B. Vorräte, Mastvieh, Kundenforderungen) und die Verbindlichkeiten (z.B. Bankverbindlichkeiten).

Erfolgt die Veräußerung eines Grundstückes aus dem betrieblichen Bereich, so ist der Veräußerungsgewinn nach betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften (siehe Punkte 2.1.1 – 2.1.3) zu ermitteln. Der so ermittelte Veräußerungsgewinn dient vereinfacht ausgedrückt als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer.

2.1.1 Veräußerung von Grund und Boden

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 (Bilanzierer:innen) und 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben-Rechner:innen) und bei pauschalierten Landwirt:innen

Pauschale Anschaffungskosten bei Altvermögen:

Handelt es sich bei dem veräußerten Grund und Boden um sogenanntes Altvermögen, können die Anschaffungskosten, die oft gar nicht mehr bekannt sein werden, pauschal angesetzt werden.

Grund und Boden zählt zum Altvermögen, wenn er am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen war, d.h. die Spekulationsfrist war zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen. In der Regel zählt somit Grund und Boden, der vor dem 31.3.2002 angeschafft wurde, zum Altvermögen.

Beispiel:

Ein Landwirt hat 2010 von seinen Eltern einen Acker geerbt, den die Eltern im Jahr 1980 gekauft haben. Er verkauft diesen Acker im August 2023 um 200.000 Euro. Es handelt sich (mit oder ohne Umwidmung) um Altvermögen, weil der letzte entgeltliche Erwerb vor dem 31.3.2002 stattgefunden hat.

Im Bereich des Altvermögens sind drei Varianten zu unterscheiden:

Variante 1 (ohne Umwidmung bzw. Umwidmung vor dem 1.1.1988):

Es fand keine Umwidmung statt oder die Umwidmung erfolgte vor dem 1.1.1988. Nun wird dieser Grund und Boden erstmals verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt. Dies gilt sogar, wenn ein bereits vor dem 1.1.1988 als Bauland gewidmetes Grundstück in Grünland rückgewidmet und nach dem 31.12.1987 neuerlich in Bauland umgewidmet wird. Diesfalls liegt laut BMF keine erstmalige Baulandwidmung vor, sodass die Anschaffungskosten ebenfalls pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden (siehe Seite 10).

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 30 % Steuersatz = 4,2 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Eine Landwirtin verkauft eine seit Generationen im Familienbesitz befindliche Wiese um 30.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt.

Veräußerungserlös	30.000 Euro	Veräußerungserlös	30.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (86 %)</u>	<u>25.800 Euro</u>	*0,042	1.260 Euro
Veräußerungsgewinn	4.200 Euro		
*0,30	1.260 Euro		

Variante 2a (Umwidmung nach dem 31.12.1987):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung von Grund und Boden, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Nun wird dieser verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (40 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (60 % des Veräußerungserlöses).

60 % x 30 % Steuersatz = 18 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Die Wiese eines Landwirtes wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er diese seinem Sohn. Dieser verkauft das weiterhin landwirtschaftlich genutzte Grundstück 2023 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt, welches nach dem 31.12.1987 umgewidmet wurde und nun die erste Veräußerung seit der Umwidmung stattfindet.

Veräußerungserlös	300.000 Euro	Veräußerungserlös	300.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (40 %)</u>	<u>120.000 Euro</u>	*0,18	54.000 Euro
Veräußerungsgewinn	180.000 Euro		
*0,30	54.000 Euro		

Die Baulandwidmung muss im Zeitpunkt der Veräußerung noch gegeben sein (siehe Seite 10).

Eine Bausperre, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindert, ist dabei jedoch nicht zu beachten.

Wird Grund und Boden des Altvermögens veräußert, der nur zum Teil umgewidmet wurde, erfolgt eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach Wertverhältnissen.

Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen keine Umwidmung im Sinne des Gesetzes dar.

Achtung: Eine **Umwidmung nach der Veräußerung** kann nachträglich die Steuerlast erhöhen.

Erfolgt eine Umwidmung erst nach der Veräußerung, wird im Zeitpunkt der Veräußerung zuerst das höhere Anschaffungskostenpauschale von 86 % angesetzt (Steuerlast effektiv 4,2 % des Veräußerungserlöses).

Bei einer nachträglichen Umwidmung kommt es zu einer Verringerung des Anschaffungskostenpauschales auf nur 40 % (damit effektive Steuerlast von 18 %). Voraussetzung dafür ist, dass die Umwidmung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht und innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist laut BMF jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer oder die Veräußerin bereits im Veräußerungszeitpunkt (etwa durch einen höheren Veräußerungspreis) wirtschaftlich von der nachträglichen umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitierte.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Laut Gesetz sind diese nachträglichen Umwidmungen dem Finanzamt anzuzeigen. Daher sollte der Veräußerer oder die Veräußerin den Erwerber oder die Erwerberin vertraglich verpflichten, ihn/sie über solche nachträglichen Umwidmungen nachweislich zu informieren.

Es besteht die Möglichkeit, vertraglich zu vereinbaren, dass die sich nachträglich erhöhende Immobilienertragsteuer vom Erwerber oder von der Erwerberin getragen werden soll (Innenverhältnis). Zu beachten ist: Wird die Immobilienertragsteuer/besondere Vorauszahlung (siehe Punkt 4) durch den Erwerber oder die Erwerberin übernommen, stellt dies eine weitere Gegenleistung und somit einen Teil des Veräußerungserlöses dar.

Variante 2b (Veräußerung eines Grundstückes, das bereits als umgewidmetes Grundstück erworben wurde):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung von Grund und Boden, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Dieser wurde vor dem 31.3.2002 (Spekulationsfrist) bereits einmal verkauft. Nun wird dieser weiterverkauft. Die Anschaffungskosten können pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 30 % Steuersatz = 4,2 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Die Wiese der Landwirtin A wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. Vor dem 31.3.2002 verkauft sie dieses Grundstück um 300.000 Euro an den Landwirt B. Dieser wiederum verkauft die bereits gewidmete Wiese um 400.000 Euro weiter. Als Anschaffungskosten für den Landwirt B können hier 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden, weil dieser bereits umgewidmeten Grund und Boden gekauft hat.

Veräußerungserlös	400.000 Euro	Veräußerungserlös	400.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (86 %)</u>	<u>344.000 Euro</u>	*0,042	16.800 Euro
Veräußerungsgewinn	56.000 Euro		
*0,30	16.800 Euro		

Alternativ können die tatsächlichen Anschaffungskosten (hier 300.000 Euro) angesetzt werden (siehe Punkt Neuvermögen).

Der Ansatz der Anschaffungskosten bei rückgewidmeten Grundstücken

Nach Auskunft des BMF ist bei wiederholtem Widmungswechsel zwischen Bauland und Grünland folgendermaßen vorzugehen:

- Wurde erstmals vor 1988 in Bauland umgewidmet, erfolgte danach eine Rückwidmung in Grünland und kam es danach wiederum zu einer Baulandwidmung, kann das höhere Anschaffungskostenpauschale (86 %) angesetzt werden.
- Wurde nach 1987 erstmals in Bauland umgewidmet und danach wieder in Grünland rückgewidmet, kommt das höhere Anschaffungskostenpauschale (86 %) zur Anwendung.
- Wurde nach 1987 erstmals in Bauland umgewidmet, kam es danach zu einer Rückwidmung in Grünland und abermals zu einer Baulandwidmung, ist das niedrigere Anschaffungskostenpauschale (40 %) anzusetzen.

Variante 3: Ansatz des tatsächlichen Veräußerungsgewinnes

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, statt der Heranziehung von Pauschalsätzen den tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu ermitteln (siehe Neuvermögen). Dazu müssen jedoch die Anschaffungskosten bekannt sein.

Exkurs: Tausch

Beispiel zum Thema Tausch:

Ein Landwirt tauscht sein Grundstück A, welches vor kurzem in Bauland umgewidmet wurde (Altvermögen), gegen das Grundstück B (Altvermögen) der Gemeinde.

<i>Grundstück A (Baulandqualität)</i>	<i>Grundstück B (Grünland)</i>
<i>Größe 0,5 ha</i>	<i>Größe 7 ha</i>
<i>Verkehrswert 200.000 Euro</i>	<i>Verkehrswert 190.000 Euro</i>
<i>Pauschale Anschaffungskosten (40 %)</i>	<i>Pauschale Anschaffungskosten (86 %)</i>

Als Veräußerungserlös gilt der Verkehrswert des hingegebenen (!) Grundstückes.

*Der Veräußerungserlös des Landwirtes beträgt 200.000 Euro.
Dieser ist mit 18 % zu versteuern, weil eine Umwidmung erfolgte.*

*Der Veräußerungserlös der Gemeinde beträgt 190.000 Euro.
Dieser ist mit 4,2 % zu versteuern.*

Variante:

Der Landwirt erhält zusätzlich eine Ausgleichszahlung in Höhe von 10.000 Euro.

Die Ausgleichszahlung ist für die Ermittlung des Veräußerungserlöses nicht zu beachten (weder bei Alt- noch bei Neugrundstücken).

Für Neuvermögen gilt:

Zum Neuvermögen zählt Grund und Boden, der am 31.3.2012 steuerverfangen war - das ist jener Grund und Boden für den die unter Punkt 1.1 beschriebene Spekulationsfrist zum 31.3.2012 noch nicht abgelaufen war - und Grund und Boden, der nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurde.

Als Faustregel gilt: Ab dem 31.3.2002 entgeltlich erworbener Grund und Boden zählt zum Neuvermögen.

Der Veräußerungsgewinn wird wie folgt berechnet:

Als Einkünfte gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den **Anschaffungskosten** (insbesondere Kaufpreis).

Anschaffungsnebenkosten (z.B. seinerzeitige Vertragserrichtungskosten, Vermessungskosten, Beratungskosten, Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühr, Käuferprovision an den Makler) und **nachträgliche Anschaffungskosten** vermindern die Einkünfte.

Aufschließungskosten (Beiträge zur Verkehrserschließung durch öffentliche Interessentenwege oder Ortsstraßen, Herstellung der Wasserversorgung und Abwasserentsorgung usw.) sowie Kosten von Schutzbauten (zB Hochwasserschutz) und anderen behördlichen Auflagen (zB Vorschrei-

bung der Errichtung eines Wasserrückhaltebeckens durch die Gemeinde), soweit sie durch den Grundeigentümer zu tragen sind (zB in Form von Anlieger- oder Interessentenbeiträgen oder Infrastrukturbeiträgen), stellen nachträgliche Anschaffungskosten oder, soweit sie nach erstmaliger Erreichung der Betriebsbereitschaft anfallen und zu einer Änderung der Wesensart des Grundstückes führen (zB Umwidmungskosten), Herstellungskosten dar; soweit Aufwendungen auf Dritte überwältzt werden, sind diese Anschaffungsnebenkosten entsprechend zu kürzen. Ein zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungsvorgang ist nicht erforderlich; es ist auch nicht erforderlich, dass die Anschaffung durch den diese Kosten tragenden derzeitigen Grundeigentümer getätigt wurde. Bei der Veräußerung von unbebautem Grund und Boden zählen zu den Anschaffungskosten auch Anschlusskosten (Anschluss an öffentliche Versorgungssysteme wie Gas, Wasser, Strom, Kanalisation).

Umwidmungen werden bei dieser Berechnungsmethode nicht extra erfasst.

Außerdem können jene Kosten abgezogen werden, die durch die Befassung eines Parteienvertreters oder einer Parteienvertreterin, das sind Rechtsanwält:innen und Notar:innen, mit der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sowie für Mitteilungen in diesem Zusammenhang entstehen (siehe Punkt 4). Weitere Veräußerungskosten (wie z.B. für ein Sachverständigenutachten) können nicht abgezogen werden.

Wurden im Rahmen einer Umwidmung Grundstücksteile aufgrund gesetzlicher Bestimmungen an die Gemeinde übertragen, so sind die Anschaffungskosten der übrigen Grundstücksteile um den Betrag der Anschaffungskosten der übertragenen Teile zu erhöhen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 30 % zu versteuern.

Beispiel:

<i>Anschaffung 10/2005 um</i>	<i>50.000 Euro</i>	
<i>Verkauf 05/2023 um</i>	<i>100.000 Euro</i>	
<i>Veräußerungserlös</i>		<i>100.000 Euro</i>
<i>- Anschaffungskosten</i>		<i>50.000 Euro</i>
<i>- Kosten für Meldung/Selbstberechnung durch Parteienvertreter</i>		<i>1.000 Euro</i>
<i>Einkünfte</i>		<i>49.000 Euro</i>
<i>49.000 Euro * 0,30 = 14.700 Euro</i>		

Sonderfall Waldverkauf (gilt für Alt- und Neuvermögen):

Aufgrund der Bestimmungen der land- und forstwirtschaftlichen Pauschalierungsverordnung sind bei Waldverkäufen (bis 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr) die Veräußerungsgewinne mit 35 % der Veräußerungserlöse für stehendes Holz und Jagdrecht anzusetzen.

Der Veräußerungsgewinn für das stehende Holz und Jagdrecht (35 %) unterliegt dem progressiven Steuertarif.

Laut BMF entfallen 50 % des Veräußerungserlöses auf Grund und Boden und unterliegen den Regelungen zur Besteuerung von Immobilien.

Beispiel 1 (bis 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr):

Forstflächen werden um 100.000 Euro veräußert.

- Für das stehende Holz und Jagdrecht wird ein Gewinn von 35.000 Euro angesetzt (35 % von 100.000 Euro), welcher grundsätzlich dem allgemeinen Steuertarif unterliegt. (15 % entfallen daher auf den Buchwert des stehenden Holzes und des Jagdrechtes).
- Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 50.000 Euro (50 % von 100.000 Euro). Handelt es sich um Altvermögen, sind 4,2 % (2.100 Euro) an Steuer zu entrichten. Handelt es sich um Neuvermögen, siehe Seite 11.

Nach den Grundsätzen zur Immobilienbesteuerung ist der auf Grund und Boden entfallende Teil des Veräußerungserlöses auch dann zu versteuern, wenn der Veräußerungserlös mehr als 250.000 Euro im Jahr beträgt oder von der 35 %-Pauschalierung kein Gebrauch gemacht wird.

Beispiel 2 (über 250.000 Euro Veräußerungserlös pro Jahr):

Forstflächen werden um 300.000 Euro veräußert.

- Der Veräußerungserlös ist laut Gutachten auf stehendes Holz und Jagdrecht einerseits und Grund und Boden andererseits aufzuteilen.

Veräußerungserlös 300.000 Euro

davon stehendes Holz und Jagdrecht	180.000 Euro
davon Grund und Boden	120.000 Euro

- Vom auf stehendes Holz und Jagdrecht entfallenden Veräußerungserlös ist der Buchwert abzuziehen. Ist der Buchwert nicht mehr ermittelbar, kann behelfsmäßig der Einheitswert herangezogen werden. Der Gewinn unterliegt grundsätzlich dem allgemeinen Steuertarif.
- Auf den Grund und Boden entfällt ein Veräußerungserlös in Höhe von 120.000 Euro. Handelt es sich um Altvermögen, sind 4,2 % (5.040 Euro) an Steuer zu entrichten. Handelt es sich um Neuvermögen, siehe Seite 11.

2.1.2 Veräußerung von Gebäuden

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG und pauschalierten Landwirt:innen

Als Veräußerungsgewinn ist hier der Veräußerungserlös abzüglich des Buchwertes anzusetzen. Dieser ist dem Anlageverzeichnis zu entnehmen. Der Buchwert berechnet sich aus den seinerzeitigen Anschaffungs-/Herstellungskosten minus der bisher verbrauchten AfA (Abschreibung).

Bei pauschalierten Landwirt:innen sind wie bisher fiktive Buchwerte zu bilden.

Vereinfacht dargestellt wäre der fiktive Buchwert wie folgt zu ermitteln:

Ausgehend von den aktuellen Herstellungskosten wird mit Hilfe des sogenannten Baukostenindex auf den Herstellungszeitpunkt zurückgerechnet. Der so ermittelte Wert wird um die bisher verbrauchte AfA reduziert. Wir empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater oder eine Steuerberaterin heranzuziehen.

Alternativ dazu kann der Buchwert mit den tatsächlichen Rechnungen nachgewiesen werden. Diese werden ebenfalls um die verbrauchte AfA reduziert.

Der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten ist hier nicht vorgesehen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 30 % zu versteuern.

2.1.3 Veräußerung von sogenannten grundstückgleichen Rechten

bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3 EStG und pauschalierten Landwirt:innen

Zu den grundstücksgleichen Rechten zählt (seit der Veranlagung 2021 nur) das Baurecht nach dem Baurechtsgesetz.

Auch hier ist als Veräußerungsgewinn der Veräußerungserlös abzüglich des Buchwertes anzusetzen (wie bei Punkt 2.1.2). Der pauschale Ansatz der Anschaffungskosten ist hier nicht vorgesehen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 30 % zu versteuern.

Nicht zu den grundstücksgleichen Rechten zählt laut BMF das Jagdrecht. Die Veräußerung eines Jagdrecht ist zum Tarif zu besteuern. Betreffend die pauschale Ermittlung des Veräußerungserlöses im Zusammenhang mit der Veräußerung eines Waldgrundstückes siehe Seite 13 (Sonderfall Waldverkauf).

2.2 Steuerfreie Grundstücksveräußerungen

Von dem allgemeinen Grundsatz, dass alle Veräußerungsgewinne aus Grundstücken nun von der Einkommensteuer erfasst werden, gibt es Ausnahmen.

Folgende Einkünfte sind steuerfrei:

- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken in Folge eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes. Dies umfasst auch den Akzeptanzzuschlag/Infrastrukturzuschlag sowie den Ersatz von Wiederbeschaffungskosten.
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des ehemaligen Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes.
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften.
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzbereinigung, sofern im jeweils betroffenen Fall eine allfällige Ausgleichszahlung den Betrag von 730 Euro nicht übersteigt.
- Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken (Bodenwertminderungen) aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse.

Für die **Annahme eines nachweisbar drohenden Eingriffes** ist schon die Androhung einer gesetzlich zulässigen Enteignung ausreichend. Konkrete rechtliche Schritte sind nicht notwendig, wenn kein Zweifel besteht, dass die Behörde einen zwangsweisen Eigentumsentzug durchsetzen kann, etwa im Bereich Straßen-, Eisenbahn- und Stromleitungsbau. Laut BMF ist jedoch ein konkreter Nachweis der Androhung erforderlich: „Die (mögliche) Enteignung sollte spätestens im Kaufvertrag festgehalten werden, um von einer „nachweislich unmittelbar drohenden“ Enteignung sprechen zu können. Dem Steuerpflichtigen gegenüber muss eine konkrete Drohung ausgesprochen worden sein (kann beispielsweise auch durch Verhandlungsprotokolle nachgewiesen werden). Eine schriftliche Bestätigung im Nachhinein, dass der Veräußerungsvorgang mangels erzielter Einigung zu einer Enteignung geführt hätte, ist nicht anzuerkennen, wenn es keinen Hinweis auf eine mögliche Enteignung im vorangehenden Vertrag oder in sonstigen Unterlagen gegeben hat. ... Wird im Kaufvertrag auf die Möglichkeit der Enteignung hingewiesen, kommt es nicht auf eine bestimmte Formulierung an – maßgeblich sind lediglich das Vorhandensein eines solchen Vermerks und die Anführung einer konkreten gesetzlichen Grundlage für die angedrohte Enteignung.“

Zu beachten ist, dass von den **Befreiungen wegen Flurbereinigung, Zusammenlegung** und Baulandumlegung nur Tauschgeschäfte erfasst sind. Diese Tauschvorgänge sind steuerneutral. Bei einer späteren Veräußerung ist auf das hingegebene Grundstück abzustellen. Damit die Steuerbefreiung zur Anwendung gelangen kann, muss das Verfahren jedoch behördlich abgeschlossen sein. Die Befreiung gilt auch für „private“ Flurbereinigungstauschverträge, für welche die Erforderlichkeit für die Durchführung eines Flurbereinigungsverfahrens von der Agrarbezirksbehörde bescheidmäßig festgestellt wurde. Die Befreiung gilt ebenso für argrarbehördlich beurkundete Flurbereinigungsübereinkommen (Tausch). Auch eine Ausgleichszahlung kann von der Steuerbefreiung mitumfasst sein. Die Beurteilung, ob ein Tauschvorgang vorliegt, ist für jede von der Zusammenlegung, Flurbereinigung oder Baulandumlegung betroffene Person gesondert vorzunehmen. Beträgt eine (nach dem 15.11.2021) erhaltene Ausgleichszahlung mindestens 75% des Wertes des/der hingegebenen Grundstücke(s), ist der Tauschcharakter für diese Person nicht mehr gegeben. Dies hat keine Auswirkungen auf die anderen Beteiligten des Flurbereinigungsverfahrens (zB jene Personen, die keine Ausgleichszahlung erhalten oder jene Personen, die eine Ausgleichszahlung entrichten)

2.3 Grundstücksveräußerungen zum normalen Steuertarif

Gewisse Veräußerungen von Grundstücken werden jedoch nicht mit dem besonderen Steuersatz von 30 % besteuert, sondern unterliegen der Besteuerung zum Tarif.

- Grundstücksveräußerungen von gewerblichen Grundstückshändler:innen (Umlaufvermögen).
- Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, deren betrieblicher Tätigkeitsschwerpunkt in der gewerblichen Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt (z.B. Immobilienentwickler).
- Grundstücksveräußerungen, soweit eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde (Außerordentliche Abschreibung auf einen niedrigeren Buchwert).
- Grundstücksveräußerungen, soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1.4.2012 aufgedeckt worden sind.

Bei der Veräußerung gegen Rente gelten besondere Bestimmungen. Auch hier ist der besondere Steuersatz nicht anwendbar.

2.3.1 Regelbesteuerungsoption

Auf Antrag kann in die Regelbesteuerung optiert werden, sodass der allgemeine Steuertarif zur Anwendung gelangt. Dadurch können allenfalls Verluste aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Auch bei geringem Gesamteinkommen ist die Regelbesteuerung zu überlegen.

Beispiel:

Ein Landwirt erwirtschaftet Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (anteiliges Betriebsergebnis) in Höhe von 2.000 Euro. Er veräußert einen Acker mit 8.500 Euro Gewinn. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30 % ist Immobilienertragsteuer in Höhe von 2.550 Euro zu zahlen. Optiert er in die Regelbesteuerung, wird der Gewinn in die Veranlagung zum normalen Tarif aufgenommen und übersteigt nicht den Veranlagungsfreibetrag sowie Gewinnfreibetrag.

Handelt es sich beim zu veräußernden Grundstück um Neuvermögen und wird die Regelbesteuerungsoption gewählt, können nicht nur jene Kosten abgezogen werden, die durch die Befassung eines Parteienvertreters oder einer Parteienvertreterin, das sind Rechtsanwält:innen und Notar:innen, mit der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sowie für Mitteilungen in diesem Zusammenhang entstehen, abgezogen werden. Es können auch weitere Kosten, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, in Abzug gebracht werden, wie z.B. Vertragserrichtungskosten, Rechtsanwaltskosten, Kosten für Bewertungsgutachten, Vermessungskosten etc.

2.4 Besonderheiten

2.4.1 Übertragung stiller Reserven

Einnahmen-Ausgaben-Rechner:innen sowie bilanzierende Land- und Forstwirt:innen haben die Möglichkeit, die aus dem Veräußerungsgeschäft erzielten stillen Reserven (Differenz zwischen Veräußerungserlös und Buchwert bzw. Anschaffungskosten) zu übertragen. Ferner besteht die Möglichkeit, eine Übertragungsrücklage (einen steuerfreien Betrag) zu bilden. Dabei müssen die stillen Reserven jedoch innerhalb eines Jahres auf ein bestimmtes Wirtschaftsgut übertragen werden.

Beispiele:

- *Auf Grund und Boden können stille Reserven aus der Veräußerung von Grund und Boden übertragen werden.*
- *Auf Gebäude können stille Reserven aus der Veräußerung von Gebäuden oder Grund und Boden übertragen werden.*

Laut BMF ist dies auch für pauschalierte Landwirt:innen betreffend Grundstücke möglich. Es ist zu empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater oder eine Steuerberaterin heranzuziehen.

2.4.2 Verlustausgleich

Führt eine Grundstücksveräußerung zu einem Verlust, ist dieser Verlust vorrangig mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen.

Ein allfälliger Überhang ist innerbetrieblich mit dem Restgewinn zu verrechnen oder im Verlustfall mit anderen Einkünften auszugleichen. Ein verbleibender negativer Überhang darf jedoch nur zur Hälfte ausgeglichen werden.

Pauschalierte Landwirt:innen können diese Möglichkeit nicht in Anspruch nehmen.

2.4.3. Vorverträge und Optionsverträge

Laut BMF sind „Vorverträge“ dann bereits als Verpflichtungsgeschäft anzusehen, wenn diese für beide Vertragsparteien bindend sind und lösen somit die Steuerpflicht aus.

Anderes gilt für Optionsverträge. In diesem Fall wird das Verpflichtungsgeschäft erst bei Ausübung der Option geschlossen und löst die Steuerpflicht aus.

2.5 Schenkung, Entnahme und Betriebsübergabe

Nicht der Immobilienbesteuerung unterliegen Schenkungen. Eine Schenkung (unentgeltlicher Erwerb) liegt (seit dem 15.11.2021) vereinfacht dargestellt vor, wenn

- die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt,
- die Gegenleistung mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt und es sich um nahen Angehörige handelt.

Eine Entnahme liegt vor, wenn ein Grundstück aus dem Betrieb entnommen und für private Zwecke verwendet oder in einen anderen Betrieb eingelegt wird.

Die Entnahme von Grund und Boden erfolgt grundsätzlich zum Buchwert. Somit ergibt sich eine Steuerbemessungsgrundlage von Null. Seit dem 01.07.2023 erfolgt auch die Entnahme von Gebäuden grundsätzlich zum Buchwert. Auch hier ergibt sich eine Steuerbemessungsgrundlage von Null.

Beispiele:

Ein Landwirt übergibt den Hof an ein Kind. Dem weichenen Kind schenkt er eine Wiese. Steuerlich liegt in diesem Fall eine Entnahme der Wiese aus dem Betriebsvermögen vor. Grundsätzlich gilt: Die Entnahme erfolgt zum Buchwert. Es fällt keine Einkommensteuer an. Die Entnahme entspricht einem unentgeltlichen Erwerb. Im Fall einer späteren Veräußerung ist auf den letzten entgeltlichen Erwerb vor der Entnahme abzustellen.

Eine Landwirtin hat für ihre Scheune keine Verwendung mehr. Sie beginnt mit 01.08.2023 dauerhaft Stellplätze für Wohnwägen zu vermieten. Steuerlich liegt in diesem Fall eine Entnahme der Scheune aus dem Betriebsvermögen vor. Grundsätzlich gilt: Die Entnahme erfolgt zum Buchwert. Es fällt keine Einkommensteuer an. Die Entnahme entspricht einem unentgeltlichen Erwerb. Im Fall einer späteren Veräußerung ist auf den letzten entgeltlichen Erwerb vor der Entnahme abzustellen.

Eine bäuerliche Hofübergabe liegt jedenfalls vor, wenn nur ein typisches Ausgedinge vereinbart wird. Dann unterliegt dieser Vorgang nicht der Immobilienertragsteuer.

2.6. Wechsel zwischen Privat- und Betriebsvermögen

Bei der Veräußerung: Kam es in der Vergangenheit zu einem Wechsel zwischen privater und betrieblicher Nutzung kann eine differenzierte Betrachtung der Veräußerung notwendig sein (z.B. frühere Einlage eines Gebäudes ins Betriebsvermögen zum Teilwert) und teils eine private und teils eine betriebliche Grundstücksveräußerung vorliegen. Es ist zu empfehlen für diese Fälle einen Steuerberater oder eine Steuerberaterin heranzuziehen.

2.7. Veräußerung eines Grundstückes samt Bodenschatz

Beispiel:

Ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück samt Bodenschatz, welcher bisher vom Eigentümer oder von der Eigentümerin nicht genutzt wurde, wird veräußert. Aus der Kaufpreisregelung ist bereits erkennbar, dass auch ein Bodenschatz mitveräußert wird.

Der Gewinn aus der Veräußerung des Grund und Bodens unterliegt jedenfalls der Immobilienbesteuerung. Der Bodenschatz hingegen wird im Beispielsfall getrennt davon beurteilt. Wurde der Bodenschatz vom Eigentümer oder von der Eigentümerin überhaupt nicht genutzt, ist der Verkauf des Bodenschatzes grundsätzlich steuerfrei und nur gegebenenfalls im Rahmen eines Spekulationsgeschäfts zu erfassen. Ein Spekulationsgeschäft (§ 31 EStG) liegt vor, wenn ein Wirtschaftsgut innerhalb eines Jahres ab Anschaffung veräußert wird. Bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

3 Grundstücksveräußerungen im privaten Bereich

3.1 Veräußerungsgewinn

Auch im privaten Bereich erfolgt zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes eine Aufteilung aller Grundstücke in Alt- und Neuvermögen.

Für Neuvermögen gilt:

Zum Neuvermögen zählen alle **Grundstücke**, die am 31.3.2012 steuerverfangen waren - das sind jene Grundstücke für die die unter Punkt 1.1 beschriebene Spekulationsfrist zum 31.3.2012 noch nicht abgelaufen war - und alle Grundstücke, die nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurden.

Als Faustregel gilt: Alle ab dem 31.3.2002 entgeltlich erworbenen Grundstücke zählen zum Neuvermögen. Zusätzlich zählen alle nach dem 31.3.2012 errichtete Gebäude und eingeräumten grundstücksgleiche Rechte zum Neuvermögen, weil Grund und Boden, Gebäude und grundstücksgleiche Rechte getrennt voneinander betrachtet werden.

Der Veräußerungsgewinn wird wie folgt berechnet:

Als Einkünfte gilt der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten.

Die Anschaffungskosten sind zu erhöhen um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren.

Zu vermindern sind die Anschaffungskosten etwa um die Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen wurden. Anschaffungsnebenkosten und nachträgliche Anschaffungskosten werden berücksichtigt.

Außerdem können jene Kosten abgezogen werden, die durch die Befassung eines Parteienvertreter oder einer Parteienvertreterin, das sind Rechtsanwält:innen und Notar:innen, mit der Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sowie für Mitteilungen in diesem Zusammenhang entstehen (siehe Punkt 4). Weitere Werbungskosten können nicht abgezogen werden.

Umwidmungen werden bei dieser Berechnungsmethode nicht extra erfasst.

Wurden im Rahmen einer Umwidmung Grundstücksteile aufgrund gesetzlicher Bestimmungen an die Gemeinde übertragen, so sind die Anschaffungskosten der übrigen Grundstücksteile um den Betrag der Anschaffungskosten der übertragenen Teile zu erhöhen.

Der so ermittelte Veräußerungsgewinn ist mit 30 % zu versteuern. Siehe dazu das Beispiel auf Seite 12.

Pauschale Anschaffungskosten bei Altvermögen:

Zum Altvermögen zählen im privaten Bereich alle **Grundstücke**, die am 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangen waren, d.h. die Spekulationsfrist war zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufen. In der Regel zählen somit alle Grundstücke, die vor dem 31.3.2002 angeschafft wurden, zum Altvermögen. Wird auf Grund und Boden des Altvermögens nach dem 31.3.2012 ein Gebäude errichtet oder ein grundstücksgleiches Recht eingeräumt, zählt dieses zum Neuvermögen, weil Grund und Boden, Gebäude etc. getrennt betrachtet werden.

Im Bereich des Altvermögens sind 3 Varianten zu unterscheiden:

Variante 1 (ohne Umwidmung bzw. Umwidmung vor dem 1.1.1988):

Es fand keine Umwidmung statt oder die Umwidmung erfolgte vor dem 1.1.1988. Nun wird das Grundstück erstmals verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt. Dies gilt sogar, wenn ein bereits vor dem 1.1.1988 als Bauland gewidmetes Grundstück in Grünland rückgewidmet und nach dem 31.12.1987 neuerlich in Bauland umgewidmet wird. Diesfalls liegt laut BMF keine erstmalige Baulandwidmung vor, sodass die Anschaffungskosten ebenfalls pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 30 % Steuersatz = 4,2 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück eines Landwirtes wird **1980** von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er dieses seiner Tochter. Diese verkauft das Grundstück 2023 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt und die Umwidmung vor dem 1.1.1988 erfolgte.

Veräußerungserlös	300.000 Euro	Veräußerungserlös	300.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (86 %)</u>	<u>258.000 Euro</u>	*0,042	12.600 Euro
Veräußerungsgewinn	42.000 Euro		
*0,30	12.600 Euro		

Variante 2a (Umwidmung nach dem 31.12.1987):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung eines Grundstückes, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Nun wird dieses verkauft. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (40 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (60 % des Veräußerungserlöses).

60 % x 30 % Steuersatz = 18 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück eines Landwirtes wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. 2000 schenkt er dieses seinem Sohn. Dieser verkauft das Grundstück 2023 um 300.000 Euro. Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 40 % des Veräußerungserlöses angesetzt, weil es sich um Altvermögen handelt, welches nach dem 31.12.1987 umgewidmet wurde und nun die erste Veräußerung seit der Umwidmung stattfindet.

Veräußerungserlös	300.000 Euro	Veräußerungserlös	300.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (40 %)</u>	<u>120.000 Euro</u>	*0,18	54.000 Euro
Veräußerungsgewinn	180.000 Euro		
*0,30	54.000 Euro		

Die Baulandwidmung muss im Zeitpunkt der Veräußerung noch gegeben sein.

Eine Bausperre, die eine Bebauung nicht dauerhaft verhindert, ist dabei jedoch nicht zu beachten.

Wird Grund und Boden des Altvermögens veräußert, der nur zum Teil umgewidmet wurde, erfolgt eine Aufteilung des Veräußerungserlöses nach Wertverhältnissen.

Umwidmungen in eine Verkehrsfläche stellen keine Umwidmung im Sinne des Gesetzes dar.

Achtung: Eine **Umwidmung nach der Veräußerung** kann nachträglich die Steuerlast erhöhen.

Erfolgt eine Umwidmung erst nach der Veräußerung, wird im Zeitpunkt der Veräußerung zuerst das höhere Anschaffungskostenpauschale von 86 % angesetzt (Steuerlast effektiv 4,2 % des Veräußerungserlöses).

Bei einer nachträglichen Umwidmung kommt es zu einer Verringerung des Anschaffungskostenpauschales auf nur 40 % (damit effektive Steuerlast von 18 %). Voraussetzung dafür ist, dass die Umwidmung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung steht und innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt ist. Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang ist laut BMF jedenfalls dann gegeben, wenn der Veräußerer oder die Veräußerin bereits im Veräußerungszeitpunkt (etwa durch einen höheren Veräußerungspreis) wirtschaftlich von der nachträglichen umwidmungsbedingten Wertsteigerung profitierte.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Wird laut Kaufvertrag für den Fall einer nachträglichen Umwidmung eine Aufzahlung auf den Kaufpreis bezahlt (Besserungsvereinbarung), kommt es auch hier nachträglich lediglich zum Ansatz von 40 % des Veräußerungserlöses als pauschale Anschaffungskosten vom gesamten Veräußerungserlös. Dies ist unabhängig von einer Frist.

Variante 2b (Veräußerung eines Grundstückes, das bereits als umgewidmetes Grundstück erworben wurde):

Nach dem 31.12.1987 erfolgte die Umwidmung eines Grundstückes, die erstmals eine Bebauung ermöglicht(e). Dieses wurde vor dem 31.3.2002 (Spekulationsfrist) bereits einmal verkauft. Nun wird dieses weiterverkauft. Die Anschaffungskosten können pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Veräußerungserlös minus Anschaffungskosten (86 % des Veräußerungserlöses)
= Veräußerungsgewinn (14 % des Veräußerungserlöses).

14 % x 30 % Steuersatz = 4,2 % des Veräußerungserlöses

Beispiel:

Das Grundstück der Landwirtin A wird 1995 von Grünland in Bauland umgewidmet. Vor dem 31.3.2002 verkauft sie dieses Grundstück an einen Dritten um 300.000 Euro. Dieser verkauft dieses gewidmete Grundstück um 400.000 Euro weiter. Als Anschaffungskosten für den Dritten können hier 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden, weil dieser ein bereits umgewidmetes Grundstück gekauft hat.

Veräußerungserlös	400.000 Euro	Veräußerungserlös	400.000 Euro
<u>-Anschaffungskosten (86 %)</u>	<u>344.000 Euro</u>	*0,042	16.800 Euro
Veräußerungsgewinn	56.000 Euro		
*0,30	16.800 Euro		

Alternativ können die tatsächlichen Anschaffungskosten (hier 300.000 Euro) angesetzt werden (Zur Berechnung siehe Punkt Neuvermögen).

Variante 3: Ansatz des tatsächlichen Veräußerungsgewinnes

Dem Steuerpflichtigen steht es frei, statt der Heranziehung von Pauschalsätzen den tatsächlichen Veräußerungsgewinn zu ermitteln (siehe Punkt Neuvermögen). Dazu müssen jedoch die Anschaffungskosten bekannt sein.

3.2 Steuerfreie Grundstücksveräußerungen

Von der Besteuerung ausgenommen sind

- Einkünfte aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, wenn sie dem Veräußerer oder der Veräußerin
 - ab der Anschaffung oder Herstellung (Fertigstellung) bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder
 - innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird

- Einkünfte aus der Veräußerung von im Privatvermögen selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben. Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu. Ein auf Grund und Boden entfallender Gewinn ist jedoch steuerpflichtig
- Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken in Folge eines behördlichen Eingriffes oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffes (siehe Punkt 2.2)
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des ehemaligen Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes (siehe Punkt 2.2)
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. (siehe Punkt 2.2)
- Einkünfte aus Tauschvorgängen von Grundstücken zur Umsetzung einer wechselseitigen Grenzberichtigung, sofern im jeweils betroffenen Fall eine allfällige Ausgleichszahlung den Betrag von 730 Euro nicht übersteigt. (siehe Punkt 2.2)
- Abgeltungen von Wertminderungen aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse (siehe Punkt 2.2)

Grenzen Wohn- und Wirtschaftsgebäude aneinander an (bauliche Einheit), kann in bestimmten Fällen von einem eigenen Wohngebäude ausgegangen werden. Dazu muss der für Wohnzwecke genutzte Anteil mindestens 20 % der Gesamtnutzfläche der baulichen Einheit betragen und etwa einer der folgenden Fälle vorliegen: An ein bestehendes Wirtschaftsgebäude wurde ein Wohngebäude angebaut (Verbindungs Türen und ein als Verbindung dienender Vorraum sind nicht schädlich) oder Wohn- und Wirtschaftsgebäude wurden in einem Gebäudeblock errichtet, aber es liegt eine Trennung zwischen Wohn- und Wirtschaftsgebäude vor (Feuermauer, keine Verschachtelung von Wohn- und Wirtschaftsräumen, erkennbare Zweckwidmung). Diesfalls kann die Hauptwohnsitzbefreiung für das Wohngebäude angewandt werden.

Die Hauptwohnsitzbefreiung stellt grundsätzlich eine Gebäudebefreiung dar, wobei auch der Grund und Boden insoweit einbezogen wird, als der Grund und Boden der Nutzung des Eigenheims als Garten oder Nebenfläche dient. Dies gilt bis zu einem Ausmaß, das „üblicherweise als Bauplatz“ erforderlich ist. Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung. Laut BMF ist dies bei Grundstücksflächen bis zu 1.000 m² - bezogen auf die Gesamtgrundstücksfläche und nicht auf den reinen Gartenanteil – jedenfalls anzunehmen. Bei größeren Grundstücken ist angesichts der üblichen Mindestbauplatzgrößen der 1.000 m² übersteigende Grundanteil steuerpflichtig.

3.3 Grundstücksveräußerungen zum normalen Tarif

Siehe Punkt 2.3.

3.3.1 Regelbesteuerungsoption

Ist möglich: siehe Punkt 2.3.1.

3.4 Besonderheiten

3.4.1 Verlustausgleich

Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser auf 60% zu kürzen und gleichmäßig auf das Jahr der Verlustentstehung und die folgenden vierzehn Jahre zu verteilen und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Steuerpflichtige oder die Steuerpflichtige kann in der Steuererklärung beantragen, dass stattdessen dieser gekürzte Verlust nur im Verlustentstehungsjahr mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen wird. Diese Regelungen gelten auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption.

3.4.2 Veranlagungsoption

Es besteht die Möglichkeit einer Veranlagungsoption. Dabei werden die Grundstücke unter Anwendung des besonderen Steuersatzes von 30 % veranlagt. Das ist anzuraten, wenn im Zuge der Selbstberechnung durch den Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin (siehe Punkt 4) die Geltendmachung von abzugsfähigen Aufwendungen irrtümlicherweise unterblieben ist oder im Kalenderjahr mehrere Grundstücksveräußerungen stattgefunden haben und bei zumindest einer ein Verlust entstanden ist (Anrechnung bzw. Erstattung von zu viel entrichteter Immobilienertragsteuer).

3.4.3 Veräußerung von vermieteten Gebäuden

Diese besondere Bestimmung ist anzuwenden, wenn ein Gebäude des Altvermögens, welches immer schon zum Privatvermögen gehörte, nach dem 31.12.2012 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, z.B. vermietet, und die Absetzung für Abnutzung von fiktiven Anschaffungskosten berechnet wird. Im Falle der Veräußerung dieses Gebäudes ist der Veräußerungsgewinn in zwei Schritten zu ermitteln. Bis zum Beginn der Vermietung zählt das Gebäude zum Altvermögen. Die fiktiven Anschaffungskosten bilden den Veräußerungserlös. Die pauschalen Anschaffungskosten werden davon abgezogen. Für den Zeitraum ab Beginn der Vermietung ist das Gebäude wie Neuvermögen zu behandeln. Vom Veräußerungserlös sind die fiktiven Anschaffungskosten sowie die AfA abzuziehen.

4 Entrichtung der Steuer

Seit 1.1.2013 müssen Abgabenerklärungen im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) zwingend durch Parteienvertreter (Notar, Rechtsanwalt) abgegeben werden. Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall, dass der Erwerb von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Nur bei bestimmten steuerbefreiten Erwerbsvorgängen (z.B. Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren) kann die Abgabenerklärung auch durch den Steuerschuldner selbst elektronisch übermittelt werden. Im Zuge dieser Erklärung sind auch Einkünfte aus privaten oder betrieblichen Grundstücksveräußerungen mitzuteilen.

Betreffend Berechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer sind mehrere Fallgestaltungen zu unterscheiden.

1. Der Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin führt die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nach GrEStG durch:

In diesem Fall haben die Parteienvertreter:innen auch die Immobilienertragsteuer anhand der vom Veräußerer oder von der Veräußerin vorgelegten Urkunden selbst zu berechnen und zu entrichten. Im privaten Bereich entfaltet die Entrichtung der **Immobilienertragsteuer** Abgeltungswirkung und brauchen diese Einkünfte in einer Einkommensteuererklärung nicht mehr angegeben werden. Im betrieblichen Bereich sind die Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen jedoch in der Jahressteuererklärung zu erfassen.

Selbst wenn der Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchführt, ist von diesem oder von dieser keine Immobilienertragsteuer zu entrichten, wenn der Zufluss des Veräußerungserlöses voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt. In diesem Fall ist vom Grundstücksveräußerer oder der Grundstücksveräußerin eine besondere Vorauszahlung (siehe unten) zu leisten.

2. Der Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin reicht nur die Abgabenerklärung nach GrEStG beim Finanzamt ein:

Gibt der Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin lediglich eine Abgabenerklärung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ab und wird keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durchgeführt, hat der Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin dem Finanzamt jedoch eine Mitteilung über die Grundstücksveräußerung zu übermitteln. Diese Mitteilung hat die Vertragsparteien, deren Steuernummer und die Höhe der zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung (siehe unten) zu enthalten.

Die besondere Vorauszahlung:

Wird keine Immobilienertragsteuer durch den Parteienvertreter oder die Parteienvertreterin entrichtet, ist vom Grundstücksveräußerer oder von der Grundstücksveräußerin grundsätzlich eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30 % der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Die Höhe der besonderen Vorauszahlung entspricht somit der Höhe der Immobilienertragsteuer. Der Grundstücksveräußerer oder die Grundstücksveräußerin ist verpflichtet, diese besondere Vorauszahlung an das zuständige Finanzamt des Veräußerers oder der Veräußerin zu entrichten.

Die besondere Vorauszahlung ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten (z.B. Bezahlung des Gesamtkaufpreises am 10.01.2023 – die besondere Vorauszahlung ist bis spätestens 15.03.2023 zu leisten). Erfolgt die Zahlung ratenweise ist auf den Zufluss jener Erlösteile abzustellen, die die Buchwerte bzw. die Anschaffungs- und Herstellungskosten (nach Berücksichtigung von möglichen Abzügen und Korrekturen) übersteigen. Von den Erlösanteilen sind jeweils 30 % als besondere Vorauszahlung in der oben genannten Frist zu entrichten.

Mit der Entrichtung der besonderen Vorauszahlung ist sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich keine Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer verbunden. Die Einkünfte aus solchen Grundstücksveräußerungen sind daher in der Jahressteuererklärung zu erfassen.

Keine besondere Vorauszahlung ist etwa zu entrichten, wenn keine Einkünfte erzielt werden (z.B. unentgeltliche Übertragung) oder die Grundstücksveräußerung von der Immobilienbesteuerung befreit ist (z.B. Tausch im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens).

3. Es liegt nach dem GrEStG ein Erwerb im Wege eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens vor:

Die Abgabenerklärung gemäß GrEStG **kann** durch die beteiligten Personen selbst abgegeben werden. Dies hat jedoch elektronisch zu erfolgen. Zu beachten ist, dass gegebenenfalls eine besondere Vorauszahlung zu leisten ist, wenn die Flurbereinigung von der GrESt befreit ist, jedoch trotzdem ein Fall der Immobilienbesteuerung vorliegt.

5 Unterschiede zwischen betrieblichen und privaten Veräußerungen

	Betrieblicher Bereich	Privater Bereich
Altvermögen	Pauschale Anschaffungskosten nur bei Grund und Boden möglich	Pauschale Anschaffungskosten bei allen Grundstücken möglich (Grund und Boden, Gebäude, etc.)
Verlustausgleich	Verlustausgleich vorrangig mit anderen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, darüber hinaus zur Hälfte ausgleichbar.	Verlustausgleich vorrangig mit anderen Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, darüber hinaus zu 60 % nur mit Einkünften aus VuV ausgleichbar (Aufteilung auf 15 Jahre möglich).
Abgeltungswirkung	Keine Abgeltungswirkung, Veranlagung notwendig	Bei Selbstberechnung durch Parteienvertreter:innen gegeben, dann keine Veranlagung notwendig
Veranlagungsoption		Im privaten Bereich Veranlagungsoption vorgesehen (wegen Abgeltungswirkung)

6 Prüfschema

Die Immobilienertragsteuer bei der Veräußerung von Grund und Boden



