

## IMMOBILIENERTRAGSSTEUER (Immo-Est) Stand: März 2017

### Die Besteuerung von privaten Immobilienverkäufen

Die Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung von privaten Grundstücken hat sich mit April 2012 grundlegend geändert. Bis dahin gab es die sogenannte Spekulationsfrist von 10 Jahren. Gewinnbringende Verkäufe innerhalb der Frist unterlagen der Einkommensteuer mit dem vollen Steuersatz. Verkäufe außerhalb der Frist waren steuerfrei.

Seit 1. April 2012 unterliegen Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien auch außerhalb der 10jährigen Spekulationsfrist der Einkommensteuer in Form der sog Immobilienertragsteuer (= Immo-ESt) mit einem Sondersteuersatz. Ab 1.1.2016 beträgt dieser Steuersatz 30%, davor waren es 25%.

Anlässlich der Einführung der Immo-ESt wurden Übergangsregelungen für Liegenschaften vorgesehen, deren Verkauf zum Zeitpunkt der Einführung der Immo-ESt steuerfrei erfolgen hätte können (Ablauf der Spekulationsfrist). Zusätzlich wurden die bisherigen Steuerbefreiungen (Hauptwohnsitzbefreiung, Herstellerbefreiung) in die Neuregelung übernommen.

Unentgeltliche Übertragungen wie Erbschaft oder Schenkung lösen keine Steuer aus. Bei späteren Verkäufen durch den Übernehmer sind für die Berechnung der Steuer sowohl der Anschaffungszeitpunkt als auch die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich. Es sind daher sämtliche Belege im Zusammenhang mit Grundstücken aufzubewahren – und das auch über Generationen!

Unter „Grundstück“ sind Grund und Boden samt Gebäude, aber auch Eigentumswohnungen oder grundstücksgleiche Rechte wie z.B. Baurechte zu verstehen.

**Für auch nur teilweise vermietete oder verpachtete sowie betrieblich genutzte Liegenschaften und für Grundstücksverkäufe durch Gesellschaften gibt es zum Teil Sonderregelungen, auf welche in dieser Info nicht eingegangen wird.**

## Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Der Veräußerungsgewinn ergibt sich als Differenz zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten. Der Veräußerungserlös ist immer in tatsächlicher Höhe anzusetzen. Für die Anschaffungskosten ist zu unterscheiden zwischen:

- a) „Neugrundstücken“ (Abzug der – gegebenenfalls adaptierten - tatsächlichen Anschaffungskosten)
- b) „Altgrundstücken“ (Abzug eines pauschalen Wertes für die Anschaffungskosten wahlweise zulässig)

Für diese Einordnung kommt es darauf an, ob das veräußerte Grundstück am 31. März 2012 steuerverfangen war (das heißt, der 10jährige Spekulationszeitraum gemäß Rechtslage vor der Neuregelung war noch nicht abgelaufen) oder nicht.

### „Neugrundstücke“ – immer „Regel-Einkünfteermittlung“

Damit sind Grundstücke gemeint, die nach dem 31. März 2002 angeschafft worden sind (steuerverfangen am 31. März 2012) oder nach diesem Zeitpunkt angeschafft wurden.

Die Bemessungsgrundlage ergibt sich, wie bereits erwähnt, nach Abzug der tatsächlichen Anschaffungskosten vom Veräußerungserlös. Bei dieser Art der Einkünfteermittlung ist eine Adaptierung der Anschaffungskosten durch den Ansatz von Herstellungsaufwand (z.B. Kosten für Anbau, Zubau, Aufstockung) und Instandsetzungsaufwand (z.B. Kosten für den Austausch wesentlicher Gebäudeteile) zulässig. Derartige Aufwendungen vermindern daher über den Weg der Erhöhung der Anschaffungskosten den Veräußerungsgewinn. Instandhaltungsaufwendungen wie laufende Reparaturen, Kosten für Ausmalen, Boden abschleifen usw. dürfen nicht abgezogen werden.

Wenn das Grundstück vor dem 31.12.2015 und mehr als 10 Jahre nach der Anschaffung verkauft worden ist, konnten die Einkünfte ab dem 11. Jahr zusätzlich um 2% jährlich vermindert werden. Dieser so genannte Inflationsabschlag betrug maximal 50% und wurde per Ende 2015 abgeschafft und kann daher nicht mehr geltend gemacht werden.

Der Veräußerungsgewinn ist noch um die Kosten für die Mitteilung an das Finanzamt und für die Selbstberechnung der Einkommensteuer für private Immobilienverkäufe zu kürzen und dann mit dem Steuersatz von 30% (25% bis Ende 2015) zu versteuern. Der Abzug weiterer Werbungskosten (z.B. Kosten für Inserate, Gutachten, Maklergebühren) ist nicht zulässig.

### Beispiel 1: Verkauf einer Liegenschaft - NEU

Ein Grundstück mit Haus wurde im Jahr 2008 um € 250.000 gekauft und wird im Sommer 2017 um € 300.000 verkauft. Die Differenz beträgt also € 50.000.

Das Haus ist zum 31.3.2012 steuerverfangen, weil die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen war. Daher ist der gesamte Mehrerlös als Veräußerungsgewinn der Besteuerung mit dem fixen Steuersatz von 30% zu unterwerfen. Das ergibt eine Immo-ESt von € 15.000.

## „Altgrundstücke“ – pauschale Einkünfteermittlung

Diese Regelung betrifft Grundstücke, die vor dem 31. März 2002 angeschafft worden sind und welche damit am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren. Für diese gilt folgende Ermittlung der Anschaffungskosten:

□ Die Anschaffungskosten werden pauschal mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Veräußerungsgewinn beträgt daher nur 14% des Veräußerungserlöses. Dieser ist mit dem besonderen Steuersatz von 30% (25% bis Ende 2015) zu versteuern. Die tatsächliche Steuerbelastung beträgt somit 4,2% (3,5% bis Ende 2015) vom Veräußerungserlös.

Wurde nach dem 31. Dezember 1987 – und nach dem letzten entgeltlichen Erwerb oder innerhalb von 5 Jahren nach der Veräußerung – eine Umwidmung in Bauland vorgenommen, sind die pauschalen Anschaffungskosten mit 40% statt mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Dadurch soll eine mit der Umwidmung verbundene Wertsteigerung pauschal miterfasst werden. Der Veräußerungsgewinn beträgt damit 60% des Erlöses und unterliegt dem besonderen Steuersatz von 30% (25% bis Ende 2015). Dies ergibt eine effektive Steuerbelastung von 18% (15% bis Ende 2015) vom Veräußerungserlös.

Gleiches gilt auch bei Umwidmungen bis zu 5 Jahre nach dem Verkauf, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht sowie im Fall von so genannten „Besserungsvereinbarungen“, das heißt, wenn beim Verkauf für den Fall einer Die Besteuerung von privaten Immobilienverkäufen

### Beispiel 2: Verkauf einer Liegenschaft - ALT

Ein Haus wurde 1980 um € 80.000 gekauft, renoviert und wird im Sommer 2016 um € 250.000 verkauft. Die Differenz beträgt also € 170.000.

Da das Grundstück vor dem 31.3.2002 angeschafft worden ist, gilt die pauschale Ermittlung der Einkünfte. Die Anschaffungskosten werden mit 86% des Veräußerungserlöses angesetzt. Der Saldo von 14% ist mit dem besonderen Steuersatz von 30% zu erfassen. Die Immo-ESt beträgt daher vereinfacht gerechnet 4,2% vom Veräußerungserlös, das sind € 10.500.

### Beispiel 3: Verkauf eines umgewidmeten ALT-Grundstücks

Ein Grundstück (Grünland) wurde 1975 um € 7.000 erworben. 1997 wurde es in Bauland umgewidmet und im Frühjahr 2016 wird es um € 50.000 veräußert.

Da ein nach 1987 umgewidmetes Grundstück vorliegt, sind die Anschaffungskosten pauschal mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzen. Die Differenz von 60% unterliegt dem fixen Steuersatz von 30%. Die Immo-ESt beträgt 18% vom Veräußerungserlös, das sind € 9.000.

## Steuerbefreite Grundstücksverkäufe

Für bestimmte Vorgänge gibt es Steuerbefreiungen. Die bedeutsamsten sind die Hauptwohnsitz- und die Herstellerbefreiung.

Daneben gibt es noch Befreiungen bei Vorgängen zur Vermeidung eines behördlichen Eingriffs (Enteignungen), bei bestimmten Tauschvorgängen (Zusammenlegungs-, Flurbereinigungs- und Baulandumlegungsverfahren) und bei der Abgeltung von Wertminderungen von Grundstücken durch Maßnahmen im öffentlichen Interesse wie z.B. eine Entschädigung dafür, dass über ein Grundstück eine Starkstromleitung geführt wird.

## Hauptwohnsitzbefreiung

Veräußerungen von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden bis 1.000 m<sup>2</sup>, wobei gerade vom Verwaltungsgerichtshof zu prüfen ist, ob auch größere Flächen von der Befreiung erfasst sind, fallen nicht unter die Steuerpflicht, wenn sie dem Verkäufer durchgehend

- ab der Anschaffung oder Herstellung (hier gilt der Zeitpunkt der Fertigstellung) und für mindestens 2 Jahre (1.Tatbestand) oder
- für mindestens 5 Jahre innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung (2.Tatbestand)

als Hauptwohnsitz gedient haben und jeweils der Hauptwohnsitz aufgegeben wurde.

Beim veräußerten Gebäude muss es sich um ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung handeln. Ein Eigenheim ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen und eine Eigentumswohnung ist eine Wohnung im Sinne des Wohnungseigentumsgesetzes, wenn mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche eigenen Wohnzwecken dienen.

**Toleranzfrist von 1 Jahr:** Diese bezieht sich beim 1.Tatbestand sowohl auf die Zeit bis zum tatsächlichen Einzug als auch auf die Zeit vor der Veräußerung. Es ist also nicht befreiungsschädlich, wenn der Veräußerer erst bis zu einem Jahr ab der Anschaffung den Hauptwohnsitz begründet oder bereits bis zu einem Jahr vor der Veräußerung auszieht. Dazwischen muss allerdings mindestens volle 2 Jahre der Hauptwohnsitz dort gewesen sein.

Bei beiden Tatbeständen gilt die Toleranzfrist aber auch für die Aufgabe des Hauptwohnsitzes. Es ist daher auch nicht befreiungsschädlich, wenn der Verkäufer bis zu einem Jahr nach der Veräußerung den Hauptwohnsitz noch beibehält. Da der Hauptwohnsitz beim 2.Tatbestand nicht unmittelbar vor der Veräußerung gegeben sein muss, besteht die Befreiung auch dann, wenn der Steuerpflichtige seinen Hauptwohnsitz bereits vor der Veräußerung aufgegeben hat.

Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung müssen vom Veräußerer selbst erfüllt worden sein. Beim 2.Tatbestand zählen dazu aber auch Zeiten, in denen der Veräußerer, wenn er das Grundstück unentgeltlich erworben hat, noch nicht Eigentümer gewesen ist.

Wird daher z.B. ein geerbtes oder geschenktes Einfamilienhaus verkauft, kommt es darauf an, ob der Verkäufer (z.B. auch als bloßer Mitbewohner des unentgeltlich Übertragenden) dort 5 Jahre durchgehend den Hauptwohnsitz gehabt hat.

Wird eine Wohnung im Rahmen eines sogenannten „Mietkaufs“ erworben, zählen die Zeiten, in denen die Wohnung bloß als Mieter bewohnt worden ist, für die Frist nicht mit. Die erworbene Eigentumswohnung kann daher in diesem Fall frühestens 2 Jahre nach dem Erwerb steuerfrei veräußert werden.

**Beispiel 4:**

Eine Privatperson teilt ihr Eigentum in zwei Wohneinheiten, veräußert eine davon und behält in der anderen den Hauptwohnsitz.

Die Hauptwohnsitzbefreiung ist nicht anwendbar.

**Beispiel 5:**

Die Tochter erbt die Eigentumswohnung der Eltern, aus der sie bereits vor mehr als fünf Jahren ausgezogen ist, und veräußert diese.

Der Veräußerungsgewinn ist nicht befreit.

Hätte die Tochter innerhalb der letzten 10 Jahre selbst für mindestens 5 Jahre den Hauptwohnsitz in dieser Wohnung gehabt (z.B. noch als minderjährige Mitbewohnerin bei den Eltern), wäre die Befreiung anwendbar.

## Herstellerbefreiung

Steuerfrei ist auch der Gewinn aus der Veräußerung eines selbst hergestellten Gebäudes. Ein Gebäude gilt als selbst hergestellt, wenn der Steuerpflichtige das (finanzielle) Baurisiko bei der Errichtung des Gebäudes getragen hat. Das wird auch dann angenommen, wenn das Gebäude durch einen beauftragten Unternehmer errichtet worden ist, der Eigentümer aber das Risiko allfälliger Kostenüberschreitungen zu tragen hatte.

Treffen sowohl die Hauptwohnsitzbefreiung als auch die Herstellerbefreiung zu, hat die Hauptwohnsitzbefreiung Vorrang. Dies ist deswegen günstiger, weil bei der Herstellerbefreiung nur das Gebäude steuerfrei bleibt, bei der Hauptwohnsitzbefreiung aber auch der zugehörige Grund und Boden (nach Meinung der Finanzverwaltung nur bis 1000 m<sup>2</sup>, wobei der Verwaltungsgerichtshof gerade prüft, ob auch größere Flächen begünstigt sind).

**Hinweis:**

Für Veräußerungen ab 2013 steht die Herstellerbefreiung nur mehr dem Hersteller selbst zu. Wurde ein selbst hergestelltes Gebäude unentgeltlich übertragen, kann sie der Erwerber nicht beanspruchen.

Wurde das Gebäude innerhalb der 10-Jahresfrist zur Erzielung von Einkünften genutzt (zB Vermietung) steht die Herstellerbefreiung ebenfalls nicht mehr zu.

## Erhebung der Immo-ESt

Die Einhebung und Abfuhr der Steuer erfolgt ab 2013 zwingend durch die Parteienvertreter (Notare oder Rechtsanwälte), wenn diese auch die Grunderwerbsteuer des Erwerbers selbst berechnen.

Die Immo-ESt ist nach den Angaben des Veräußerers zu berechnen und abzuführen. Sie entfaltet – wie die Kapitalertragsteuer – Endbesteuerungswirkung (Abgeltungswirkung). Das heißt, es besteht keine Verpflichtung, diese Einkünfte in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen.

Wird die Steuer ausnahmsweise nicht durch den Parteienvertreter entrichtet, ist der Verkäufer selber verpflichtet, eine besondere Vorauszahlung in Höhe von 30% (25% bis Ende 2015) der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu zahlen. Diese wird am 15. des auf den Zufluss des Veräußerungserlöses zweitfolgenden Monats fällig. Das gilt ab 2015 auch bei einer in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehenden Umwidmung, wenn diese innerhalb von 5 Jahren nach der Veräußerung erfolgt, sowie für eine Kaufpreiserhöhung auf Grund einer späteren Umwidmung.

Diese besondere Vorauszahlung entfaltet anders als die durch den Parteienvertreter entrichtete Immo-ESt keine Abgeltungswirkung. Sie wird dann bei der verpflichtenden Einkommensteuerveranlagung auf die auf das Grundstücksgeschäft entfallende Einkommensteuer angerechnet.

Unabhängig davon, ob eine Selbstberechnung und Entrichtung der Immo-ESt durch den Parteienvertreter erfolgt oder nicht, muss der Parteienvertreter jedenfalls die Daten aus dem Grundstücksgeschäft dem Finanzamt melden.

## Option zur Veranlagung

Wie bei der Kapitalertragsteuer ist auch eine freiwillige Aufnahme der Einkünfte in die Steuererklärung unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes von 30% (25% bis Ende 2015) möglich. Das ist z.B. dann vorteilhaft, wenn aus einer Grundstücksveräußerung ein Verlust anfällt und dieser im Wege der Einkommensteuerveranlagung mit dem Veräußerungsgewinn aus einer anderen Grundstücksveräußerung ausgeglichen werden kann.

Verbleibende Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen können im Ausmaß von 60 Prozent entweder über 15 Jahre verteilt mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen oder auf Antrag im Jahr der Verlustentstehung zur Gänze mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Eine darüberhinausgehende Verlustverwertung mit anderen Einkünften bzw ein darüberhinausgehender Verlustvortrag ist nicht vorgesehen.

Neben der Veranlagungsoption, bei welcher der besondere Steuersatz erhalten bleibt, ist auch eine Veranlagung zum regulären Steuertarif möglich. Eine solche kann dann sinnvoll sein, wenn die anzuwendende tarifmäßige Einkommensteuer (insbesondere wegen Verlusten aus anderen Einkünften oder wegen sehr geringer Höhe des Gewinnes aus dem privaten Immobilienverkauf) weniger als 30% (25% bis Ende 2015) der Bemessungsgrundlage beträgt. Eine Verwertung von Verlusten aus Grundstücksveräußerungen mit anderen Einkünften ist aber auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht zulässig.