

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Gemeinnützigkeitsreformgesetz 2023

- > Erweiterung der Spendenabsetzbarkeit
- > Sponsoring vs Spende für Sportvereine
- > Neuerungen im Bereich Lohnsteuer bei Vereinen



TAXLEX.MANZ.AT

ISSN 1813-4432

(Pauschale) Einkünfteermittlung bei umgewidmeten und vor dem 1. 4. 2012 bebauten Grundstücken des Privatvermögens

BEITRAG. Bei Umwidmung und Bebauung von Grund und Boden des Altvermögens vor dem 1. 4. 2012 ist im Rahmen der späteren Veräußerung zu beachten, dass – sofern keine Steuerbefreiung greift – die pauschale Einkünfteermittlung für Grund und Boden einerseits und für das Gebäude andererseits mit unterschiedlichen Prozentsätzen (§ 30 Abs 4 Z 1 und Z 2 EStG) vorzunehmen ist. Für den umgewidmeten Grund und Boden beträgt der Prozentsatz für die Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten 40%, für das Gebäude kommt – sofern die Herstellerbefreiung nicht anwendbar ist – uE der Prozentsatz von 86% zum Tragen.

taxlex 2024/21



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen, und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).



Univ.-Ass. **Stefanie Malle**, BSc. MSc., ist wissenschaftliche Mitarbeiterin an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

A. Problemstellung

§ 30 Abs 4 EStG sieht für Grundstücke, soweit diese ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen¹⁾ waren, eine pauschale Ermittlung der Einkünfte vor.²⁾ Wurde das Grundstück nach dem 31. 12. 1987 und nach dem letzten entgeltlichen Erwerb umgewidmet, werden die Anschaffungskosten mit 40% des Veräußerungserlöses pauschal ermittelt (§ 30 Abs 4 Z 1 EStG). Liegt kein Umwidmungsfall vor, kommt der Prozentsatz von 86% für die Pauschalierung der Anschaffungskosten zur Anwendung (§ 30 Abs 4 Z 2 EStG). Zu versteuern sind daher in Umwidmungsfällen 60% des Veräußerungserlöses, außerhalb eines Umwidmungsfalles beträgt die Bemessungsgrundlage 14% des Veräußerungserlöses. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes iHv 30% ergibt sich daher ein Unterschied in der effektiven Steuerbelastung von 13,8% des Veräußerungserlöses ($[(60 - 14) \times 30\%]$).

Bei einer Veräußerung nach dem 31. 3. 2012 sind Grund und Boden und Gebäude als getrennte Wirtschaftsgüter zu behandeln. Eine Umwidmung kann begrifflich und sachlich nur Grund und Boden betreffen (s Punkt B). Der Beitrag geht daher im Kontext privater Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG der Frage nach, ob und in welchen Konstellationen bei der Veräußerung von bebauten Grundstücken des Altvermögens eine unterschiedliche Behandlung in Bezug auf die pauschale Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 Z 1 und 2 EStG für Grund und Boden und Gebäude greifen muss.

B. Begriff der Umwidmung

Als Umwidmung gilt gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG eine Änderung der Widmung nach dem letzten entgeltlichen Erwerb, „die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche iSd

Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht“. Mit dem Umwidmungsstatbestand soll nach dem Gesetzeszweck bei Grund und Boden des Altvermögens die umwidmungsbedingte Wertsteigerung durch Ansatz geringerer pauschaler Anschaffungskosten erfasst werden.³⁾

Nach den ErläutRV⁴⁾ zum 1. StabG 2012 betrifft die höhere Pauschalbesteuerung im Wesentlichen Umwidmungen von Grünland in Bauland ab 1. 1. 1988 samt den innerhalb des Baulandes gelegenen Sonderflächen oder Sondergebieten.⁵⁾ Allerdings umfasst der Begriff der Umwidmung iS des EStG auch Widmungen, die nicht dem Bauland zuordenbar sind, jedoch eine Bebauung nach Art einer Baulandwidmung ermöglichen (zB Sonderwidmungen für Einkaufszentren).

Sollte hingegen eine Bebauung aufgrund raumordnungsrechtlicher Vorschriften unzulässig sein (wie zB bei Bauerwartungsland oder Aufschließungsgebieten), liegt keine Umwidmung von Grünland in Bauland iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG vor. Erst mit späterer Widmungsänderung, die eine tatsächliche Bebauung erlaubt, ist der Umwidmungsstatbestand in solchen Fällen erfüllt.⁶⁾ Kleingartengrundstücke fallen unter den Baulandbegriff, sofern eine ganzjährige Bewohnbarkeit gegeben ist.⁷⁾ Eine bloße Änderung innerhalb der Widmungskategorie von Bauland (wie zB Misch- auf Wohngebiet) fällt nicht unter

¹⁾ Zu dem Begriff s ua *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 258; *Kampitsch*, Sonderfragen zur „Steuerverfangenheit“ von Grundstücken, taxlex 2017, 302 (303ff).

²⁾ Auf Antrag kann der Steuerpflichtige gem § 30 Abs 5 EStG die Regel-einkünfteermittlung gem § 30 Abs 3 EStG anwenden.

³⁾ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 270.

⁴⁾ ErläutRV 1680 BgNR 24. GP 9f.

⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669.

⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669; *Gaedke/Huber-Wurzinger*, Die Immobilienertragsteuer (2023) 60.

⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669.

die Bestimmung, außer es wird dadurch die erstmalige Bebauung ermöglicht.⁸⁾ Im Falle einer erstmaligen Erstellung eines Flächenwidmungsplanes stellt die Baulandwidmung dann keine erstmalige Widmung dar, wenn die Bebauung des Grundstücks bereits vor der erstmaligen Widmung nicht rechtswidrig war. Die Umwidmung erfolgte in diesem Fall bereits mit der Feststellung der Zulässigkeit der Bebauung (Zeitpunkt des Baubewilligungsbescheids).⁹⁾

Ausnahmsweise ist auch eine nach der Grundstücksveräußerung erfolgte Widmungsänderung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG besteuierungsrelevant, wenn sie in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Veräußerungsvorgang steht (Veräußerungsfälle von „Noch-Grünland-Grundstücken“).¹⁰⁾ Gem § 30 Abs 4 Z 1 dritter Satz EStG¹¹⁾ erfasst der Umwidmungstatbestand auch in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmungen, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgen, sowie eine Kaufpreiserhöhung aufgrund einer späteren Umwidmung.¹²⁾ Umwidmungen in Verkehrsflächen fallen nicht unter § 30 Abs 4 Z 1 EStG.¹³⁾ Bei Sonderwidmungen (wie zB die Errichtung von Windkraftanlagen, Energieleistungsanlagen, Deponien) ist im Einzelfall zu prüfen, ob die entsprechende Widmung wirtschaftlich einer Baulandwidmung gleicht.¹⁴⁾

Der Begriff der Umwidmung bezieht sich somit auf Grundflächen, die für die erstmalige (baulandgleiche) Bebauung geeignet sind.¹⁵⁾ Der Umwidmungstatbestand erfasst daher nur Grund und Boden; Gebäude und grundstücksgleiche Rechte fallen nicht in dessen Anwendungsbereich.

C. Altvermögenseigenschaft des Gebäudes bei Bebauung eines Grund und Bodens des Altvermögens vor 1. 4. 2012

Wurde ein Gebäude vor dem 1. 4. 2012 auf einem Grund und Boden des Altvermögens errichtet, stellt dieses Gebäude nach hA ebenfalls Altvermögen dar.¹⁶⁾ Dies gilt unabhängig davon, ob die Bebauung (mit Blick auf die damalige, zehnjährige Spekulationsfrist) vor dem 31. 3. 2002 oder danach stattgefunden hat.¹⁷⁾

Bei (Beginn der) Bebauung von Grund und Boden des Altvermögens vor dem 1. 4. 2012 stellt auch das Gebäude Altvermögen dar.

später errichtete Gebäude löste nach der sog Einheitstheorie¹⁹⁾ keinen gesonderten Fristenlauf aus, sondern teilte das Schicksal von Grund und Boden. Maßgeblich ist dabei der Beginn der Bebauung.²⁰⁾

Für Zwecke der Spekulationsbesteuerung nach § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 wurde die Spekulationsfrist auf Basis des Anschaffungszeitpunkts des Grund und Bodens berechnet.¹⁸⁾ Das

in der Variante a) als auch in der Variante b) ebenso für das errichtete Gebäude, weil für die Berechnung der Spekulationsfrist auf den Anschaffungszeitpunkt des Grund und Bodens abzustellen war.

Wurde das Gebäude hingegen erst im Anwendungsbereich der Neuregelung nach dem 31. 3. 2012 auf Grund und Boden des Altvermögens errichtet, ist es als Neuvermögen einzustufen.²¹⁾ Die pauschale Einkünfteermittlung ist in diesem Fall nur für Grund und Boden vorzunehmen, die auf das Gebäude entfallenden Einkünfte sind gem § 30 Abs 3 EStG regulär zu ermitteln.

Beispiel

Ein unbebautes Grundstück wurde im Jahr 2000 entgeltlich erworben. Im Jahr 2013 wird darauf ein Gebäude errichtet.

Grund und Boden stellt aufgrund des entgeltlichen Erwerbs vor dem 31. 3. 2002 Altvermögen dar. Das Gebäude wurde nach dem 31. 3. 2012 errichtet und stellt damit - aufgrund der für Grund und Boden und Gebäude ab dem 1. 4. 2012 greifenden getrennten Betrachtung - Neuvermögen dar.

⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669.

⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669b.

¹⁰⁾ Vgl dazu VwGH 19. 5. 2020, Ro 2018/13/0015.

¹¹⁾ Präzisierung durch das 2. AbgÄG 2014, BGBl I 2014/105.

¹²⁾ Die spätere Umwidmung gilt als rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO und ist dem Finanzamt anzuzeigen.

¹³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6669.

¹⁴⁾ Vgl *Fuhrmann/Lang*, Veräußerung von Grundstücken im Privatvermögen, in *Bovenkamp* et al, Immobilienbesteuerung NEU (2020) Rz 118ff.

¹⁵⁾ Vgl bspw auch § 15 K-ROG 2021; *Klaushofer/Leitner*, Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4, in *Urtz*, ÖStZ Spezial: Die neue Immobiliensteuer Update 2013 (2013) 139 (145).

¹⁶⁾ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 260; *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG (2023) § 30 Rz 47; EStR 2000 Rz 6654.

¹⁷⁾ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 260.

¹⁸⁾ Vgl auch VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0079.

¹⁹⁾ Seit der Reform der Immobilienbesteuerung iRd 1. StabG 2012 vertreten die Finanzverwaltung und die vorherrschende Lehrmeinung die Ansicht, dass Grund und Boden sowie Gebäude eigenständige Wirtschaftsgüter sind, womit die sog „Einheitstheorie“ aufgegeben wurde. Der VwGH beurteilt hingegen in mehreren Erkenntnissen (zB VwGH 18. 10. 2018, Ro 2016/15/0013; 29. 3. 2017, Ro 2015/15/0025) aus jüngerer Zeit Grund und Boden sowie Gebäude auch nach dem 31. 3. 2012 als Einheit. Zur Einheitstheorie ab 1. 4. 2012 siehe ua *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 (358ff); *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 19ff; *Bodis/Schlager*, Grundstücksbegriff - eine Geschichte über Villen, Swimmingpools und Grunddienstbarkeiten, in *SWK-Spezial: 10 Jahre ImmoEst* (2022) 5 (5f); *Dziurdz*, VwGH-Erkenntnis zur Zurückbehaltung von Grund und Boden weckt Zweifel an der Aufgabe der Einheitstheorie, ÖStZ 2018, 247 (247ff); *Hirschler/Reinold* in *Hofstätter/Reichel*, EStG (65. Lfg Dezember 2017) § 4 Abs 3a Rz 24ff; *Zorn/Varro* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 4 Rz 220/20ff.

²⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6654; *Renner*, Abgrenzung Altvermögen/Neuvermögen bei privaten Grundstücksveräußerungen, taxlex 2019, 75 (77); VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0079.

²¹⁾ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt* et al, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 260; *Kanduth-Kristen* in *Jakom* EStG (2023) § 30 Rz 47; *Klaushofer/Leitner* in *Urtz*, ÖStZ Spezial (2013) 139 (142f); EStR 2000 Rz 6654.

Beispiel

Ein unbebautes Grundstück wurde im Jahr 2000 entgeltlich erworben. Im Jahr a) 2001 bzw b) 2006 wird darauf ein Gebäude errichtet.

Grund und Boden stellt aufgrund des entgeltlichen Erwerbs vor dem 31. 3. 2002 Altvermögen dar. Dies gilt sowohl

D. Veräußerung von umgewidmeten und vor dem 1. 4. 2012 bebauten Grundstücken

Bei Veräußerung eines vor dem 1. 4. 2012 bebauten Grundstücks nach dem 31. 3. 2012 liegen zwei getrennte Wirtschaftsgüter vor.

zwei getrennte Wirtschaftsgüter vor. Es stellt sich im Hinblick auf die Umwidmung von Grund und Boden vor der Gebäudeerrichtung die Frage nach der konkreten Ermittlung der Einkünfte gem § 30 Abs 4 EStG. Erfolgt die Veräußerung durch den Errichter des Gebäudes und wurde dieses in den letzten zehn Jahren vor der Veräußerung nicht zur Einkünfteerzielung genutzt, greift die Herstellerbefreiung gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG. Der Veräußerungserlös ist auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen. Die Aufteilung des Veräußerungserlöses hat im Verhältnis der Verkehrswerte zu erfolgen.²²⁾ Der auf das Gebäude entfallende Anteil der Einkünfte ist steuerbefreit. Für Grund und Boden sind die Einkünfte auf Basis des anteiligen Veräußerungserlöses pauschal zu ermitteln. Der Prozentsatz für die Pauschalierung der Anschaffungskosten beträgt 40%.

Kommt die Herstellerbefreiung nicht zur Anwendung, sind die Anschaffungskosten des Gebäudes des Altvermögens mit 86% des Veräußerungserlöses zu ermitteln. Für den umgewidmeten Grund und Boden kommt der Prozentsatz von 40% zum Tragen.

aufrecht, die Herstellerbefreiung geht aber verloren. Kommt es in der Folge zur Veräußerung, ist die pauschale Einkünfteermittlung uE auf Basis der anteiligen Veräußerungserlöse für Grund und Boden und für das Gebäude mit unterschiedlichen Prozentsätzen vorzunehmen. Von dem anteilig auf Grund und Boden entfallenden Veräußerungserlös sind pauschale Anschaffungskosten iHv 40% des Veräußerungserlöses abzuziehen; für die Ermittlung der auf das Gebäude entfallenden Einkünfte betragen die pauschalen Anschaffungskosten hingegen 86% des Veräußerungserlöses, weil der Umwidmungstatbestand gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG für Gebäude nicht anwendbar ist.

Beispiel

Auf einem im Jahr 2000 entgeltlich erworbenen und in der Folge umgewidmeten Grund und Boden wurde im Jahr 2006 ein Gebäude errichtet. Im Jahr 2020 wird das bebaute Grundstück a) durch den Errichter des Gebäudes, b) durch dessen unentgeltlichen Rechtsnachfolger bzw c) durch den Errichter, jedoch nach zwischenzeitlicher Vermietung des Gebäudes, veräußert. Der Veräußerungserlös beträgt

Wird ein vor dem 1. 4. 2012 bebautes (umgewidmetes) Grundstück nach dem 31. 3. 2012 veräußert, liegen im Zeitpunkt der Veräußerung nach Rz 6654 EStR 2000

Die Herstellerbefreiung kommt allerdings nicht zur Anwendung, wenn der Errichter das Gebäude in den letzten zehn Jahren zur Einkünfteerzielung genutzt hat. Gleiches gilt nach hA,²³⁾ wenn das bebaute Grundstück zwischenzeitlich unentgeltlich übertragen wurde. In dem Fall bleibt die Altvermögenseigenschaft

€ 200.000, wovon € 80.000 auf Grund und Boden und € 120.000 auf das Gebäude entfallen.

In der Variante a) greift für das Gebäude die Herstellerbefreiung. Die Einkünfte aus der Veräußerung von Grund und Boden betragen € 48.000 (€ 80.000 – € 80.000 x 40%), die Immobilienertragsteuer beläuft sich auf € 14.400.

In der Variante b) greift die Herstellerbefreiung wegen der unentgeltlichen Übertragung nicht. Die Einkünfte betragen insgesamt € 64.800 (€ 48.000 für Grund und Boden und € 16.800 für das Gebäude). Die Immobilienertragsteuer beläuft sich auf € 19.440.

In der Variante c) greift die Herstellerbefreiung aufgrund der Nutzung zur Einkünfteerzielung nicht. Die Rechtsfolgen entsprechen grundsätzlich jenen der Variante b). Wurde die Absetzung für Abnutzung allerdings gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG²⁴⁾ von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen, sind die Einkünfte gem § 30 Abs 6 lit a EStG gespalten zu ermitteln: Die Einkünfte bis zum Beginn der Einkünfteerzielung sind auf Basis der der AfA zugrunde gelegten fiktiven Anschaffungskosten pauschal zu ermitteln (pauschale AK = 86% der fiktiven Anschaffungskosten; § 30 Abs 6 lit a TS 1 EStG). Für die Zeit ab Beginn der Einkünfteerzielung ist gem § 30 Abs 6 lit a TS 2 EStG die Regeleinkünfteermittlung anzuwenden, wobei die fiktiven Anschaffungskosten an die Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten treten.

Schlussstrich

Wird ein vor dem 1. 4. 2012 umgewidmetes und bebautes Grundstück des Altvermögens nach dem 31. 3. 2012 veräußert und greift kein Befreiungstatbestand, ist im Rahmen der pauschalen Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden der Prozentsatz von 40% zur Ermittlung der pauschalen Anschaffungskosten heranzuziehen, während für das Gebäude (mangels Umwidmung iSv § 30 Abs 4 Z 1 EStG) der Prozentsatz von 86% zum Tragen kommt.

²²⁾ Zur Aufteilung nach der Verhältnismethode s *Ehgartner* in *Jakom EStG* (2023) § 6 Rz 29; *EStR* 2000 Rz 2613; *Mayr* in *Doralt et al*, *EStG* (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 182; *VwGH* 29. 4. 2010, 2008/15/0111.

²³⁾ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, *EStG* (17. Lfg Juli 2014) § 30 Rz 177; *EStR* 2000 Rz 6646 und Rz 6650a; *Fingernagel*, *Geht die Herstellerbefreiung bei unentgeltlichem Erwerb auf den Rechtsnachfolger über?* *RdW* 2012, 692 (692f); *Fuhrmann/Lang* in *Bovenkamp et al* (2020) Rz 149; *Wagner*, *Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien seit dem 1. 4. 2012*, in *Haunold et al*, *Immobilienbesteuerung* (2021) 1 (39f). Kritisch *Kanduth-Kristen* in *Jakom EStG* (2023) § 30 Rz 40; *Steckenbauer/Urtz*, *Die Befreiung für selbst hergestellte Gebäude gem § 30 Abs 2 Z 2 EStG*, in *Urtz*, *ÖStZ Spezial: Die neue Immobiliensteuer Update 2013* (2013) 93 (106f).

²⁴⁾ Bis 31. 12. 2012: § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG; ab 1. 1. 2013: § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG.