

Die Immobilien- Ertragsteuer

Teil I: Steuerrecht und Selbstberechnung

Teil II: Vertragsgestaltung und Haftung

Dr. Roman Thunshirn

Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Wien

Mag. Franz Podovsovnik

Rechtsanwalt in Wien

Mag. Aleksandra Arsenijevic

Rechtsanwältin in Wien

2., aktualisierte und erweiterte Auflage

Linde

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur zweiten Auflage	V
Disclaimer	VII
Autorenverzeichnis	IX
Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis	XXVII
Teil I: Immobilienertragsteuer – Steuerrecht	1
1. Zielsetzung der Immobilienertragsteuer	3
2. Persönlicher Anwendungsbereich: Für welche Verkäufer gilt die ImmoESt?	7
2.1. Einleitung und Übersicht	7
2.2. Natürliche Personen als Verkäufer	7
2.2.1. Unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	7
2.2.2. Beschränkt steuerpflichtige natürliche Personen	10
2.2.3. ImmoESt im Todesfall, Besteuerung von Verlassenschaften	11
2.3. Personenvereinigungen und Personengesellschaften als Verkäufer	12
2.4. Miteigentümer- und Wohnungseigentümer als Verkäufer	12
2.5. Juristische Personen als Verkäufer	13
2.5.1. Konzeption der ImmoESt bei juristischen Personen	13
2.5.2. Körperschaften, welche unter die ImmoESt fallen ..	15
2.5.3. Nicht unter die ImmoESt fallende Körperschaften ..	17
2.5.4. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Verkäufer	17
2.5.5. Privatstiftungen als Verkäufer	19
2.5.6. Ausländische juristische Personen als Verkäufer	19
2.5.7. Exkurs: Partielle Anwendung von Bestimmungen des EStG auf Immobilien von juristischen Personen, die nicht unter die ImmoESt fallen	20
2.6. Treuhänder und Treugeber als Verkäufer	21

3. Grundstücksbegriff. Was gilt als „Grundstück“ iSd ImmoEST?	22
3.1. Die unterschiedlichen rechtlichen Grundstücksbegriffe	22
3.2. Der Grundstücksbegriff des EStG	22
3.2.1. Begriffsbildung und Wirtschaftsguteigenschaft	22
3.2.2. Der §-30-Grundstücksbegriff	27
3.2.3. Zweifelsfragen zur Grundstückseigenschaft	32
3.2.3.1. Fischereirechte	32
3.2.3.2. Entschädigungen	35
3.2.4. Keine Grundstücke iSd § 30 EStG	40
3.2.5. Grundstückseigenschaft von Anteilen an Personengesellschaften	42
3.2.6. Maschinen, Betriebsvorrichtungen und Einrichtung	43
3.2.7. Treuhandansprüche	43
3.3. Zivilrechtlicher Grundstücksbegriff	44
3.3.1. Liegenschaft und Grundstück	44
3.3.2. Grundstückszugehör als Oberbegriff (§ 294 ABGB)	44
3.3.3. Grundstücksbestandteile	44
3.3.4. Grundstückszubehör (Zugehör ieS oder Pertinenz)	45
3.3.5. Grundstücksgleiche Rechte	46
3.3.6. Superädifikate/Gebäude auf fremdem Grund	47
3.4. Grunderwerbsteuerlicher Grundstücksbegriff	47
3.4.1. Grundstücksbestandteile nach dem GrEStG	47
3.4.2. Maschinen und Betriebsvorrichtungen: keine Grundstückseigenschaft	49
3.4.3. Gebäude auf fremdem Grund	50
3.5. Grundstücksbegriff im Umsatzsteuerrecht	51
4. Immobilienertragsteuer und wirtschaftliche Betrachtungsweise	53
4.1. Zurechnung und wirtschaftliche Betrachtungsweise	53
4.2. Typische Beispiele für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ...	55
4.3. Wirtschaftliche Betrachtungsweise: Beurkundungsmängel, Scheingeschäfte und Vertragsmängel	56
4.3.1. Beurkundungsmängel	56
4.3.2. Vertragsmängel	56
4.3.3. Scheingeschäfte	57
5. Für die ImmoEST maßgebliche Zeitpunkte der Anschaffung und Veräußerung, Fristenlauf	58
5.1. Problemstellung: Warum ist diese Frage relevant?	58
5.2. Der allgemeine ertragsteuerliche Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt versus Ansicht des BMF zu § 30 EStG	58

5.3.	Anschaffungs- und Veräußerungszeitpunkt nach Ansicht des BMF und Kritik daran	63
6.	Bedingungen und Befristungen	66
7.	Treuhandschaften	70
7.1.	Allgemeines	70
7.2.	Missbrauch durch Treuhändereinschaltung und Grunderwerbsteuer	71
7.3.	ImmoESt bei Treuhandschaften	71
7.4.	Einzelne Treuhandformen	72
8.	Vor-, Options-, Rahmenverträge und ähnliche Verträge	75
8.1.	Vorverträge	75
8.2.	Punktation	76
8.3.	Optionsverträge	77
8.4.	Rahmenverträge	78
9.	Veräußerungstatbestände iSd Immobilienertragsteuer	79
9.1.	Definition der „Veräußerung“ iSd Immobilienertragsteuer	79
9.2.	Katalog der ertragsteuerlich als Veräußerung geltenden Tatbestände	81
9.2.1.	Übersicht	81
9.2.2.	Keine Veräußerung (Immobilienertragsteuer) in folgenden Fällen	83
9.3.	Ausgewählte einzelne Veräußerungsvorgänge	85
9.3.1.	Kaufvertrag	85
9.3.1.1.	Allgemeines	85
9.3.1.2.	Umfang des Veräußerungserlöses	85
9.3.2.	Sonderfall: Der Umfang des Veräußerungserlöses von Wald- bzw Forstgrundstücken	94
9.3.3.	Kaufvertrag: Berücksichtigung von Baukostenzuschüssen, Mietvorauszahlungen/Finanzierungsbeiträgen	96
9.3.3.1.	Grunderwerbsteuer	96
9.3.3.2.	ImmoESt	97
9.3.4.	Kaufvertrag: Übernahme von Verpflichtungen gegenüber Dritten	98
9.3.5.	Kaufvertrag und vorbehaltenen Nutzungen	99
9.3.6.	Kaufvertrag: Kaufpreisstundung und Ratenvereinbarung	100
9.3.6.1.	Kaufpreisstundung	100
9.3.6.2.	Kaufpreistraten	103
9.3.7.	Kaufvertrag mit gleichzeitigem Kauf des Inventars ..	105
9.3.8.	Kaufvertrag mit Einräumung einer Rente/eines Wohnrechtes	106

9.3.9.	(Gemischte) Schenkung und Übergabsverträge	107
9.3.10.	Schenkung von Betrieben	110
9.3.11.	Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften	111
9.3.11.1.	Schenkung betrieblicher Anteile	112
9.3.11.2.	Schenkung außerbetrieblicher Anteile	113
9.3.12.	Erbschaftsschenkung	114
9.3.13.	Grundstückstransaktion iZm vorweggenommenen Erbfolgeregelungen und Erbauseinandersetzung	114
9.3.14.	Grundstücksübertragungen bei Ehescheidungen	119
9.3.15.	Tausch	126
9.3.16.	Realteilung und Grundstückszusammenlegung	128
9.3.17.	Vertragsbeitritt	130
9.3.18.	Vertragsübernahme	130
9.3.19.	Unternehmenskaufvertrag	130
9.3.20.	Kauf unter Eigentumsvorbehalt	131
9.3.21.	Mietkauf und Leasing	132
9.3.22.	Sacheinlage in eine Kapitalgesellschaft	132
9.3.22.1.	Allgemeines	132
9.3.22.2.	Besteuerung des Einbringenden bei Einlage in eine Kapitalgesellschaft	134
9.3.23.	Sacheinlage in eine Personengesellschaft im Bereich des EStG	135
9.3.23.1.	Einlagen in Mitunternehmenschaften	135
9.3.23.2.	Einlagen in vermögensverwaltende Personengesellschaften	137
9.3.24.	Abtretung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften	138
9.3.25.	Grundstücksverlosung	138
9.3.26.	Baurechtseinräumung (Behandlung beim Grundeigentümer = Baurechtsbesteller)	138
9.3.27.	Baurechtsveräußerung (Behandlung beim Bauberechtigten)	139
9.3.28.	Übertragung eines gepachteten Grundstücks gegen Leistung eines Ablösebetrages für das Gebäude	140
10.	Die Auswirkungen von zivilrechtlichen Vertragsmängeln	142
10.1.	Allgemeines	142
10.2.	Mangelhafte Beurkundung	142
10.3.	Zivilrechtlich unwirksame Verträge und Anfechtung	144
10.4.	Schein- und Umgehungsgeschäfte, Missbrauch	146
10.5.	Eintritt einer auflösenden Bedingung	147
10.6.	Gewährleistung; Vertragswandlung	147

10.7. Gewährleistung: Verbesserung, Austausch oder Nachtrag des Fehlenden	148
10.8. Preisminderung und Schadenersatz	148
11. Mitteilungspflichten und Selbstberechnungspflicht iSd § 30c EStG	150
11.1. Konzeption des § 30c EStG	150
11.2. Die beiden Mitteilungspflichten in ihrer Struktur	151
11.3. Mitteilungspflicht 1 (§ 30c Abs 1 EStG)	153
11.4. Mitteilungspflicht 2 (§ 30c Abs 2 EStG)	155
11.5. Offenlegungspflichten der Vertragsparteien	156
11.6. Selbstberechnungs- und Steuerabfuhrpflicht	157
11.7. Ausnahmen von der Selbstberechnungspflicht	160
12. Dokumentationspflichten und Umfang bzw Intensität der Prüfung	164
13. Mitteilungspflichten: Sonderfälle	169
13.1. Allgemeines	169
13.2. Noch nicht feststehender Kaufpreis	169
13.3. Nichtanwendungsfälle (§ 30a Abs 3 und 4 EStG)	170
13.4. Befreite Vorgänge	170
14. Vorauszahlungspflicht (des Veräußerers)	172
15. Keine Selbstberechnungs- und keine Vorauszahlungspflicht („Nullfälle“)	176
16. Ermittlung der ImmoESt	178
16.1. Allgemeines	178
16.2. Umfang des Werbungskosten- und Betriebsausgabenabzugsverbotes	180
16.2.1. Allgemeines	180
16.2.2. Abzugsfähige Aufwendungen	181
16.2.3. Nicht abzugsfähige Aufwendungen	182
16.3. Anschaffungs- und Herstellungskosten	184
16.3.1. Anschaffungskosten	184
16.3.2. Anschaffungsnebenkosten	186
16.3.3. Anschaffungskostenminderungen	186
16.3.4. Nachträgliche Anschaffungskosten	187
16.3.5. Herstellungskosten	187
16.3.6. Abbruchkosten	188
16.4. Einkünfteermittlung: „private“ Grundstücksveräußerungen	189
16.4.1. Bemessungsgrundlage, Methodik, Veräußerungserlös	189
16.4.2. Adaptierung der Anschaffungskosten	191
16.4.3. Inflationsabschlag („private“ und betriebliche Grundstücksveräußerungen)	196

16.4.4.	Sonderfälle: fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 6 lit a EStG	198
16.4.5.	Vereinfachungsbestimmung für WE-Gemeinschaften	199
16.4.6.	Verlustausgleich	200
16.4.7.	Pauschalbesteuerung/fiktive Anschaffungskosten („Altgrundstücke“)	200
16.4.8.	Veräußerung gegen Rente	205
16.5.	Steuerbefreiungen „privater“ Grundstücksveräußerungen	205
16.5.1.	Übersicht	205
16.5.2.	Hauptwohnsitzbefreiung (§ 30 Abs 2 Z 1 EStG)	206
16.5.2.1.	Allgemeines	206
16.5.2.2.	Begriffsdefinitionen „Eigenheim“ und „Eigentumswohnung“	207
16.5.2.3.	Grund und Boden: Aufteilung des Veräußerungserlöses	212
16.5.2.4.	Kann ein Eigenheim bei „Mischnutzung“ vorliegen?	216
16.5.2.5.	Hauptwohnsitz	217
16.5.2.6.	Zweijahresfrist (erster Tatbestand)	219
16.5.2.7.	Fünfjahresfrist (zweiter Tatbestand)	227
16.5.2.8.	Veräußerung und Aufgabe des Hauptwohnsitzes ..	228
16.5.2.9.	Toleranzfrist	229
16.5.2.10.	Hauptwohnsitzbefreiung bei Miteigentumsverhältnissen	233
16.5.3.	Hersteller-(Errichter-)befreiung (§ 30 Abs 2 Z 2 EStG)	233
16.5.4.	Befreiung für behördliche Eingriffe	238
16.5.5.	Flurbereinigung, Grundstückszusammenlegung, Baulandumlegung	239
16.5.6.	Vorrangregel bei Befreiungen	240
16.6.	Übrige Regelungen für private Grundstücksveräußerungen	240
16.6.1.	Anrechnung der Erbschafts-, Schenkungs- und Grunderwerbsteuer	240
16.6.2.	Kein Sondersteuersatz, wenn Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird	241
16.7.	Einkunftsermittlung: betriebliche Grundstücksveräußerungen ..	241
16.7.1.	Allgemeines	241
16.7.1.1.	Gebäude	242
16.7.1.2.	Grund und Boden	244
16.7.1.3.	Auseinanderfallen steuerlicher Buchwert und Bilanzwert	246

16.8.	Befreiungen im betrieblichen Bereich	246
16.9.	Ausnahmen vom Sondersteuersatz im betrieblichen Bereich (§ 30a Abs 3 EStG)	246
16.9.1.	Grundstücke des Umlaufvermögens	246
16.9.2.	Schwerpunkt in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken	250
16.9.3.	Weitere Fälle des § 30a Abs 3 EStG	252
16.10.	Entnahmen „aus“ dem und Einlagen „in“ das Betriebs- vermögen	253
16.10.1.	Einlagen	253
16.10.2.	Entnahmen	254
16.11.	Betriebsvermögen: Altbestand, Pauschalbesteuerung und Übergangsbestimmungen	255
16.12.	Aufteilung des Kaufpreises in Grund und Boden einerseits sowie in Gebäude andererseits	257
16.13.	Schätzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten	258
16.14.	Exkurs: Veräußerung von Industrieanlagen, Betriebs- vorrichtungen	259
17.	Sonderfall: ImmoESt bei Personengesellschaften	260
17.1.	Einordnung der Personengesellschaft in Bezug auf die ImmoESt	260
17.2.	Fallbeispiele für die Verwirklichung eines ImmoESt- Tatbestandes	263
17.3.	Differenzierung: ImmoESt	267
17.3.1.	Differenzierung: Art der Personenvereinigung	267
17.3.2.	Differenzierung: Art der Gesellschafter	269
17.4.	Veräußerungstatbestände iSd GrEStG bei Personengesell- schaften	270
17.4.1.	Asset Deal und Sacheinlage	270
17.4.2.	Share Deal	271
17.5.	Die Mitteilungspflichten (§ 30c EStG) bei Personengesell- schaften	272
17.5.1.	Die Regelung des § 30c EStG im Wortlaut	272
17.5.2.	Spezifische Auskunftspflichten und Offenlegungspflichten gegenüber dem Parteienvertreter	273
17.5.3.	Mitteilungs- und Auskunftspflichten bei Personen- gesellschaften	274
17.5.3.1.	Allgemeine Regelung	274
17.5.3.2.	Auskunftspflichten gegenüber dem Parteien- vertreter	275
17.6.	Ermittlung der ImmoESt bei Personengesellschaften	276
17.6.1.	Mitunternehmenschaften	276
17.6.2.	Vermögensverwaltende Personengesellschaften	280

17.7. Zuflussprinzip bei Personengesellschaften	281
17.8. Abfuhr der ImmoEST bei Personengesellschaften und -gemein- schaften	281
17.9. Besonderheiten bei gemischter Schenkung von Anteilen an Personengesellschaften	282
17.10. Ausländische Personengesellschaften	283
Teil II: Vertragliche Gestaltung und haftungsrechtliche Verantwortung	285
1. Auswirkungen auf die Vertragsgestaltung und Vertragsabwicklung ...	287
1.1. Allgemeines	287
1.2. Vertragsgestaltung	289
1.2.1. Allgemeine Erstinformation	289
1.2.2. Formulierungsvorschläge	290
1.2.2.1. Veräußerung ohne Gewinn	290
1.2.2.2. Veräußerung mit Gewinn (Vorliegen von sog „Einkünften“)	291
1.3. Veräußerung hypothekarisch belasteter Grundstücke	293
1.4. Checkliste	294
2. Haftungstatbestände für Parteienvertreter nach dem Steuerrecht	295
2.1. Systematik	295
2.2. Haftungstatbestände nach § 30c EStG	295
2.2.1. Allgemeines	295
2.2.2. Abfuhrhaftung	296
2.2.3. Haftung für die Richtigkeit der selbstberechneten ImmoEST	300
2.3. Zivilrechtliche und strafrechtliche Haftungstatbestände	303
2.3.1. Zivilrechtliche Haftung	303
2.3.2. Strafrechtliche Haftung	303
3. Finanzstrafrechtliche Verantwortung	305
3.1. Allgemeines	305
3.2. Selbstanzeige	306
3.3. Strafrechtliche Aspekte bei Delegation (Übertragung) der Selbstberechnung an Dritte	308
3.4. Irrtum und vertretbare Rechtsansicht	309
3.5. Formalaspekte	309
3.5.1. Anzeigepflichten, Bedeutung der Einhaltung der Formvorschriften des § 30c EStG bzw der EStR	309
3.5.2. Zwangsstrafen	310
3.5.3. Verspätungszuschlag	310
3.6. Verjährung der Strafbarkeit	310

3.7.	IZm der ImmoESt typisch denkbare Finanzvergehen	311
3.7.1.	Unterlassen oder unrichtige Selbstberechnung	311
3.7.2.	Unterlassen der Entrichtung der ImmoESt bei Abgabe einer Selbstberechnungserklärung	313
3.7.3.	Verwendung falscher Urkunden oder Beweismittel, von Scheingeschäften und -handlungen	314
3.7.4.	Bloße Abgabe einer unrichtigen Mitteilung iSd § 30c Abs 1 EStG oder Nichtabgabe	316
3.8.	Finanzstrafrechtliche Haftungsaspekte	317
3.8.1.	Vertreterhaftung	317
3.8.2.	Haftung der Beteiligten für Geldstrafen	318
3.8.3.	Haftung nach dem VbVG	319
	Stichwortverzeichnis	321