

Die neue Immobilienbesteuerung im betrieblichen Bereich

Peter Primik

I. Einleitung

Die ertragsteuerliche Behandlung und Erfassung von privaten Grundstücksveräußerungen wurde mit dem Inkrafttreten des 1. Stabilitätsgesetz 2012¹⁾ (1. StabG 2012) ab 1. 4. 2012 einer grundlegenden Neuordnung unterzogen. Im Zuge dessen wurden auch die Regelungen für Immobilien im Betriebsvermögen adaptiert. Die Ausführungen in diesem Beitrag berücksichtigen dabei die Gesetzesänderungen bis zum Abgabenänderungsgesetz 2014²⁾ (AbgÄG 2014) sowie den Wartungserlass 2012/2013 der EStR 2000. In der Folge sollen die wesentlichsten Bestimmungen für Familienunternehmen dargestellt werden. Zu detaillierteren Fragestellungen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienbesteuerung wird auf weitergehende Literatur verwiesen.³⁾

In Abschnitt II. werden die steuerlichen Änderungen für Einzelunternehmen bzw Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) aufgezeigt, welche bei weitem den größten Teil der Änderungen ausmachen. Wichtige Themenkomplexe für buchführende Unternehmer sind dabei die Arten der Besteuerung von Grundstücksaltvermögen, die neuen Bewertungsregeln für Einlagen und Entnahmen sowie die neue Form der Entrichtung der Immobilienertragsteuer. Der kurze Abschnitt III. gibt einen Überblick über die Änderungen, welche auch für in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft geführte Familienunternehmen relevant sind.

II. Grundstücksübertragungen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften

A. Allgemeines

Veräußerungen (aber auch Entnahmen, Wertänderungen) von Grundstücken des Betriebsvermögens unterliegen seit dem 1. 4. 2012 grundsätzlich einer Besteuerung mit dem 25%igen besonderen Steuersatz. § 4 Abs 3 a EStG verweist dabei auf den Grundstücksbegriff iSd § 30 Abs 1 EStG, welcher Grund und Boden, Gebäude⁴⁾ sowie grundstücksgleiche

¹⁾ BGBl I 2012/22.

²⁾ BGBl I 2014/13.

³⁾ Vgl insbesondere Wagner, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1. 4. 2012, in Haunold/Kovar/Schuch/Währlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung³ (2013) 15 ff; Sulz/Oberkleiner, Immobilien und Betriebsvermögen, in Bovenkamp et al (Hrsg), Immobilienbesteuerung NEU² (2013) 115 ff; Schwandtner/Bergmüller, Grundstücke im Betriebsvermögen, in Urtz (Hrsg), ÖStZ Spezial – Die neue Immobiliensteuer Update 2013² (2014) Punkt C.

⁴⁾ Einschließlich Gebäude auf fremden Grund (Superädifikate), vgl EStR 2000 Rz 6621.

Rechte⁵⁾ umfasst.⁶⁾ Zum Grundstücksbegriff können auch mitübertragene Wirtschaftsgüter gehören, die nach der Verkehrsauffassung in einem engen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Grundstück stehen und dessen Nutzung ermöglichen/verbessern.⁷⁾ Wird der ertragsteuerliche Grundstücksbegriff nicht erfüllt, ist der Veräußerungsgewinn mit dem Tarifsteuersatz zu versteuern. Davon betroffen sind laut Auffassung der Finanzverwaltung⁸⁾ ua das stehende Holz, die stehende Ernte, das Feldinventar und ein vorhandenes Jagdrecht.

Stehen Einkünfte in Zusammenhang mit einem Grundstück, ist in einem weiteren Schritt zu prüfen, ob einer der folgenden **Befreiungstatbestände** gem § 4 Abs 3 a Z 1 EStG erfüllt ist:

- Abgeltungen von Wertminderungen von Grundstücken aufgrund von Maßnahmen im öffentlichen Interesse iSd § 3 Abs 1 Z 33 EStG⁹⁾,
- Einkünfte für einen (drohenden) behördlichen Eingriff gem § 30 Abs 2 Z 3 EStG,
- Einkünfte für Zusammenlegungen, Flurbereinigungen und Baulandumlegungen gem § 30 Abs 2 Z 4 EStG.

Die Befreiung für Hauptwohnsitze sowie selbst hergestellte Gebäude iSd § 30 Abs 2 Z 1 und 2 EStG ist nach dem Gesetzeswortlaut des § 4 Abs 3 a Z 1 EStG nicht erfasst. Nach Auffassung der Finanzverwaltung¹⁰⁾ kann jedoch bei Aufgabe des Hauptwohnsitzes, darauffolgender **Einlage** mit dem Teilwert ins Betriebsvermögen und späterer Veräußerung innerhalb der Fristen des § 30 Abs 2 Z 1 lit b EStG die **Hauptwohnsitzbefreiung** in Anspruch genommen werden, allerdings nur für die privaten Grundstückseinkünfte iSd § 4 Abs 3 a Z 4 EStG (Unterschiedsbetrag zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten).

Auf Antrag entfällt bzw ermäßigt sich die Steuer auf Veräußerungen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von drei Jahren für den Erwerb Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer gezahlt hat.¹¹⁾

B. Alt- und Neubestand

Vor dem 1. StabG 2012 waren Wertänderungen von **Grund und Boden des Anlagevermögens** bei Gewinnermittlung gem **§ 4 Abs 1 und 3 EStG steuerlich unbeachtlich**. Eine Besteuerung erfolgte nur nach Maßgabe des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 in-

⁵⁾ Rechte, die den Vorschriften bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind dies insbesondere Baurechte an fremden Grundstücken, Fischereirechte an fremden Gewässern, Bergwerksberechtigungen, vgl EStR 2000 Rz 6622. Weitere Beispiele für grundstücksgleiche Rechte vgl Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG⁷ (2014) § 30 Rz 13 ff.

⁶⁾ In den folgenden Abschnitten umfasst der Begriff „Gebäude“ immer auch grundstücksgleiche Rechte.

⁷⁾ Zu den näheren Voraussetzungen und Beispielen (ua Zäune, Parkplätze, Wege) vgl EStR 2000 Rz 6621.

⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 579.

⁹⁾ Eine Teilwertabschreibung in Höhe der Entschädigung ist aufgrund von § 20 Abs 2 TS 1 EStG unbeachtlich, vgl EStR 2000 Rz 766.

¹⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 766.

¹¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 767.

nerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist. Insbesondere land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen konnte daher idR ohne ertragsteuerliche Konsequenzen veräußert werden. Da seit dem 1. 4. 2012 alle Grundstücksveräußerungen unabhängig von der Behaltdauer besteuert werden, wurde für im Privat- bzw Betriebsvermögen **am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangene Grundstücke (Altbestand)** die Möglichkeit einer begünstigten pauschalen Veräußerungsgewinnermittlung nach § 30 Abs 4 EStG geschaffen.¹²⁾

Neubestand liegt somit bei Anschaffung im Betriebsvermögen grundsätzlich in folgenden Fällen vor:

- Grundstücke, die nach dem 31. 3. 2012 entgeltlich angeschafft bzw hergestellt werden,
- bei § 5 EStG-Gewinnermittlern Grundstücke, die zum 31. 3. 2012 dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren¹³⁾,
- bei § 4 Abs 1 und 3 EStG-Gewinnermittlern
 - Gebäude, die zum 31. 3. 2012 dem Betriebsvermögen zuzurechnen waren sowie
 - Grund und Boden des Betriebsvermögens, der zum 31. 3. 2012 steuerverfangen iSd § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 war.

Altbestand liegt bei Anschaffung im Betriebsvermögen grundsätzlich vor, wenn bei § 4 Abs 1 und 3 EStG-Gewinnermittlern Grund und Boden des Betriebsvermögens zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen war.

Die **Einlage eines Grundstücks** ins Betriebsvermögen führt zwar zu keiner Realisierung der stillen Reserven im Einlagezeitpunkt, kann aber maßgebliche Auswirkungen auf den Umfang der Altbestandseigenschaft haben (siehe Abschnitt II.G.3.).

C. Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes

Gem § 30 a Abs 3 EStG iVm § 30 a Abs 1 EStG unterliegen betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung oder Entnahme von Grundstücken ebenso wie private Grundstücksveräußerungen grundsätzlich einem **besonderen Steuersatz** iHv 25%. Eine Berücksichtigung bei der Berechnung der Einkommensteuer hat weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu erfolgen.¹⁴⁾

Der Steuerpflichtige kann jedoch mittels Antrags im Rahmen der Steuererklärung sämtliche derartigen Einkünfte (dh für betriebliche und private Veräußerungen)¹⁵⁾ einer Besteuerung zum normalen Steuertarif unterziehen (**Regelbesteuerungsoption**). In der Praxis kann eine Ausübung der Regelbesteuerungsoption im Falle von Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen vorteilhaft sein,¹⁶⁾ sofern entweder ausgleichsfähige Verluste (desselben Betriebs, derselben oder anderen Einkunftsart) oder Verlustvorträge vorliegen. Dabei ist aufgrund der Vielzahl von möglichen (auch zukünftigen) Sachverhalten eine ein-

¹²⁾ Siehe Abschnitt II.G.2.a.

¹³⁾ Zur pauschalen Gewinnermittlung von Grund und Boden bei vor dem 1. 4. 2012 erfolgten Übergang auf die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG idF vor dem 1. StabG 2012 siehe Abschnitt II.G.2.c.

¹⁴⁾ Zur Aufnahme in die Einkommensteuer- bzw Feststellungserklärung siehe Abschnitt II.H.

¹⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6683.

¹⁶⁾ Bei Vorliegen von sowohl Gewinnen als auch Verlusten bzw nur Verlusten siehe Abschnitt II.D.

zelfallbezogene Prüfung erforderlich. Speziell bei vorhandenen Verlustvorträgen ist abzuwägen, ob nicht zB eine Verwendung im nächsten Jahr einen periodenübergreifend größeren Steuerentlastungseffekt mit sich bringt.

Beispiel:

Im Jahr X 1 wird ein betriebliches Grundstück mit Gewinn von 100 verkauft, der Betrieb selbst erzielt einen Verlust von 100. Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption fällt bei Veranlagung nach Verlustausgleich Einkommensteuer in Höhe von 0 (Steuerersparnis von 25) an. Im Jahr X 2 wird ein betrieblicher Gewinn von 100 erwartet. Wird die Option in X 1 nicht ausgeübt, kann der betriebliche Verlust in X 2 als Verlustabzug geltend gemacht werden, wodurch sich eine Steuerersparnis von 50 ergibt (Annahme: 50% Grenzsteuersatz).

Nach § 30 a Abs 3 EStG besteht allerdings in folgenden Fällen eine **Verpflichtung zur Besteuerung mit dem Tarifsteuersatz**:

1. Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist.
2. Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt.
3. Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. 4. 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist.
4. Soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. 4. 2012 aufgedeckt worden sind.

Zudem kommt der allgemeine Steuertarif gem § 30 a Abs 4 EStG zur Anwendung, sofern die Leistung des Veräußerungserlöses in Form einer **Rente** erfolgt und diese nach Maßgabe des § 4 Abs 3 oder § 19 EStG zu Einkünften führt.¹⁷⁾ Buchführende Steuerpflichtige unterliegen somit grundsätzlich dem 25%igen besonderen Steuersatz.

Von der Besteuerung mit dem Tarifsteuersatz für Verkäufe von **Grundstücken des Umlaufvermögens** besteht nach § 30 a Abs 3 Z 1 EStG jedoch eine Ausnahme: sofern zuvor eine Einlage in das Betriebsvermögen stattgefunden hat, ist hinsichtlich des Unterschiedsbetrags zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten der besondere Steuersatz anwendbar. Ist das eingelegte Grundstück Altbestand, kann zudem die pauschale Besteuerung nach § 30 Abs 4 EStG gewählt werden (Berechnung vom Teilwert im Einlagezeitpunkt anstelle des Veräußerungserlöses). Diese Ausnahme ist gem § 30 a Abs 3 Z 2 EStG auch auf die Einbringung ins Betriebsvermögen im Fall der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken anzuwenden.

D. Verlustausgleich

Im betrieblichen Bereich besteht nach § 6 Z 2 lit d EStG eine **Sonderregelung für den Verlustausgleich** betreffend die Geltendmachung von Abschreibungen auf den niedrige-

¹⁷⁾ Weiters ist die Inanspruchnahme eines Inflationsabschlags für Grund und Boden aufgrund fehlender Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes nach § 4 Abs 3 a Z 3 lit b EStG nicht möglich, siehe Abschnitt II.G.2.b.

ren Teilwert und Verlusten aus der Veräußerung von Grundstücken iSd § 30 Abs 1 EStG, sofern auf deren Wertsteigerung der **besondere Steuersatz anwendbar** ist. Obwohl dies nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut ableitbar ist,¹⁸⁾ gilt dies nach Ansicht der Finanzverwaltung¹⁹⁾ ebenso für Verluste aufgrund von Entnahmen. Die Verrechnung hat dabei in zwei Schritten zu erfolgen:

1. **vorrangig** mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung **solcher Grundstücke desselben Betriebs**,
2. ein **verbleibender negativer Überhang darf nur zur Hälfte** nach den allgemeinen Verlustausgleichsregeln ausgeglichen werden.

Eine vorrangige Verrechnung mit Zuschreibungen desselben Betriebs ist nur in dem Ausmaß möglich, als diese nicht eine Wertaufholung für vor dem 1. 4. 2012 erfolgte Teilwertabschreibungen darstellen.²⁰⁾

Diese besondere Verlustausgleichsbestimmung für dem 25%igen Steuersatz unterliegende Grundstücke verhindert, dass ein Ausgleich mit den bis zu 50% tarifsteuersatzpflichtigen positiven Einkünften erfolgt. Für Verluste aus Verkäufen, Entnahmen und Teilwertabschreibungen von Grundstücken, die nach § 30 a Abs 3 und Abs 4 EStG dem Tarifsteuersatz unterliegen,²¹⁾ ist eine solche Einschränkung somit nicht erforderlich.

In beiden Fällen geht ein im Rahmen der Veranlagung nicht gänzlich mit anderen Einkünften ausgleichsfähiger Verlust nach Maßgabe des § 18 EStG in einen **Verlustvortrag** über.

Im Zuge der Einlage von privaten Grundstücken mit dem Teilwert und späterer Veräußerung (oder Entnahme) aus dem Betriebsvermögen kann es aufgrund von § 4 Abs 3 a Z 4 EStG zum zeitgleichen Aufeinandertreffen von betrieblichen und privaten Einkünften aus Grundstücksveräußerungen kommen.²²⁾ Dadurch ergeben sich fallweise negative Einkünfte aus privaten Veräußerungen und positive aus betrieblichen Veräußerungen, welche aufgrund abweichender **Verlustausgleichsregelungen im Privatvermögen** nicht verrechnet werden können.²³⁾ Gem § 30 Abs 7 EStG kommen im Privatvermögen folgende Regeln zur Anwendung (auch bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption):

- Verluste müssen vorrangig mit Überschüssen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist.
- Ein verbleibender Verlustüberhang ist zu 50% ausschließlich mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgleichsfähig.

Mangels Verlustvortrags für außerbetriebliche Einkünfte geht ein nicht voll mit Einkünften gem §§ 30 und 28 EStG ausgleichsfähiger Verlust für Folgejahre verloren.

¹⁸⁾ Vgl *Sulz/Oberkleiner* in Immobilienbesteuerung NEU² Rz 397.

¹⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 784.

²⁰⁾ Vgl ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 23 zum AbgÄG 2012.

²¹⁾ Siehe Abschnitt II.C.

²²⁾ Siehe Abschnitt II.G.3.

²³⁾ Vgl *Bruckner*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177 (180).

E. Einlagebewertung

§ 6 Z 5 lit b EStG idF AbgÄG 2012²⁴⁾ ist als Bewertungsvorschrift ab 1. 4. 2012²⁵⁾ für Einlagen ins Betriebsvermögen von Gebäuden des Neubestands sowie generell von Grund und Boden anzuwenden.²⁶⁾ **Grund und Boden** ist mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Ist der Teilwert im Zeitpunkt der Zuführung niedriger, ist dieser anzusetzen. Im Falle des unentgeltlichen Erwerbs des Grundstücks sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich.²⁷⁾

Für **Neubestandsgebäude** gelten grundsätzlich dieselben Regeln. Allerdings sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten um Herstellungskosten zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Weiters sind sie um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind sowie um steuerfreie Beträge iSd § 28 Abs 6 EStG zu vermindern.

Sofern das Grundstück vor der Einlage bereits in einem Betrieb des Steuerpflichtigen genutzt und daraus entnommen wurde, so tritt gem § 6 Z 4 letzter Satz EStG der angesetzte **Entnahmewert** an die Stelle der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Im Zeitraum zwischen Entnahme und Einlage im Privatvermögen angefallenen Herstellungsaufwendungen, Abschreibungen und steuerfreien Beträge adaptieren den Entnahmewert auf die beschriebene Weise.²⁸⁾

Die **Einlage von Altbestandsgebäuden** erfolgt gem § 6 Z 5 lit c EStG idF AbgÄG 2012 ab 1. 4. 2012²⁹⁾ **stets mit dem Teilwert** zum Zeitpunkt der Zuführung.³⁰⁾

Im Zeitraum **vor dem 1. 1. 2007**³¹⁾ erfolgte die Einlage mit dem Teilwert oder mit den (fortgeschriebenen) Anschaffungs- und Herstellungskosten, wenn Grundstücke innerhalb der letzten 10 Jahre vor Einlage angeschafft bzw hergestellt wurden. Für den Zeitraum vom 1. 1. 2007–31. 3. 2012 kam gem § 6 Z 5 EStG idF Strukturanpassungsgesetz 2006³²⁾ der Teilwert zur Anwendung.

F. Entnahmebewertung

Gem § 6 Z 4 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 waren Entnahmen vor dem 1. 4. 2012 generell mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen. Mit dem 1. StabG 2012 wurde eine **Sonderregelung für Grund und Boden** (Ansatz des Buchwerts im Zeitpunkt der Entnahme) eingeführt, sofern nicht eine Ausnahme vom besonderen Steuersatz gem § 30 a Abs 3 EStG besteht.³³⁾ Die Entnahme von Grund und Boden führt ab 1. 4. 2012 in solchen Fällen daher zu keinen steuerlichen Konsequenzen (unabhängig davon, ob Alt-

²⁴⁾ BGBl I 2012/112.

²⁵⁾ § 124b Z 226 EStG.

²⁶⁾ Zu den Auswirkungen der Änderungen der Einlagebewertung durch das AbgÄG 2012 vgl *Kovar*, Einlagen von Grundstücken und Veräußerung von zuvor eingelegten Grundstücken, SWK 2012, 1473.

²⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 2485.

²⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 2486.

²⁹⁾ § 124b Z 226 EStG.

³⁰⁾ Zu den steuerlichen Konsequenzen iVm § 4 Abs 3 a Z 4 EStG siehe Abschnitt II.G.3.

³¹⁾ Vgl § 6 Z 5 idF vor dem Strukturanpassungsgesetz 2006.

³²⁾ BGBl I 2006/100.

³³⁾ Siehe Abschnitt II.C.