

# Ertrags- und Umsatzbesteuerung bei der Veräußerung von Mietwohngrundstücken - Neuerung beim Spekulationsgewinn ab 2007

## :: Steuerfreiheit

Da es sich bei Mieteinkünften um außerbetriebliche Einkünfte handelt, gibt es grundsätzlich **keinen** steuerpflichtigen **Veräußerungsgewinn**. Bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen kann es aber zur Steuerpflicht der sogenannten **Besonderen Einkünfte** sowie eines **Spekulationsgewinnes** kommen.

## :: Steuerpflicht

### - Besondere Einkünfte gem. § 28 Abs. 7 EStG

Wurden innerhalb von 15 Jahren vor der Übertragung des Gebäudes Herstellungskosten in Zehntel- bzw. Fünfzehntel- Beträgen gem. § 28 Abs. 3 EStG abgesetzt, ist im Jahr der Übertragung die Differenz zwischen den tatsächlich abgesetzten Teilbeträgen und der rechnerischen AfA zu versteuern. Es erfolgt somit eine Nachversteuerung bisher steuerlich begünstigter laufender Einkünfte für eine bestimmte Periode. Sind seit dem 1. Jahr, für welches die Teilbeträge abgesetzt wurden, mindestens 6 Jahre vergangen, kann gem. § 37 Abs. 2 EStG der Antrag auf gleichmäßige Verteilung auf 3 Jahre gestellt werden.

### - Spekulationsgeschäft gem. § 30 EStG

Wird ein Grundstück übertragen, bei dem der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung unter 10 Jahren bzw. im Falle der Inanspruchnahme der Steuerbegünstigung des § 28 Abs. 3 EStG unter 15 Jahren beträgt, ist ein Spekulationsgewinn zu versteuern. Hierbei handelt es sich um die **Besteuerung der Substanzsteigerung** innerhalb der genannten Periode.

## :: Ermittlung des Spekulationsgewinnes ab 2007

**Grundregel:** Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungs-, Herstellungs- und Werbungskosten anzusetzen sowie um die steuerbefreiten Subventionen zu erhöhen.

### **Sonderregelung bei Inanspruchnahme der § 28 Abs. 2-4 Begünstigung:**

Bisher waren unbeschadet der bereits bei den laufenden Einkünften geltend gemachten Absetzbeträgen die Anschaffungskosten um die Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, wodurch eine **Doppelbegünstigung** eintrat.

**Ab 2007** ist durch die Neufassung des § 30 Abs. 4 EStG diese **Doppelbegünstigung beseitigt**. Die Anschaffungskosten sind nämlich um die Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen nur mehr insoweit zu erhöhen, als sie nicht bereits bei der Ermittlung der Besonderen Einkünfte zu berücksichtigen sind und um die AfA, soweit sie bei der Ermittlung der Besonderen Einkünfte abgezogen worden ist, zu vermindern. Obwohl § 28 Abs. 7 EStG in der Neufassung nicht zitiert ist, entspricht dies laut BMF der Zielsetzung des Gesetzes und wird in den Rz 6654a-d EStR (2. Wartungserlass 2006) an Hand von Beispielen ausführlich dargestellt.

### **:: Steuerliche Auswirkungen der § 28 Abs. 2-4 EStG- Begünstigung**

Bei den auf Antrag erhöhten Teilabsetzungen der Herstellungsaufwendungen auf 10 bzw. 15 Jahre ist zu unterscheiden zwischen den Auswirkungen auf die laufenden Einkünfte und jenen bei der Übertragung des Gebäudes unter Lebenden oder von Todes wegen.

#### **- Laufende Einkünfte**

Es besteht die Wahlfreiheit Herstellungskosten entweder auf die gewöhnliche Nutzungsdauer gem. § 16 Abs. 1 Z 8 EStG (ohne Nachweis einer geringeren Nutzungsdauer) auf 66,67 Jahre (1,5% p.a.), bei vor 1913 errichteten Gebäuden 2% p.a., oder auf Antrag gem. § 28 Abs. 2-4 EStG auf 10 bzw. 15 Jahre zu verteilen. Diese Steuerbegünstigung wird bei Verlustbeteiligungsmodellen in Anspruch genommen. Auf die Tragung des wirtschaftlichen Risikos laut BauherrnVO wird hingewiesen.

#### **- Übertragung des Gebäudes binnen 15 Jahren**

In diesem Fall kommt es – wie ausgeführt – einerseits zu einer Nachversteuerung der laufenden Einkünfte gem. § 28 Abs. 7, andererseits zur Besteuerung eines ev. Spekulationsgewinnes gem. § 30 EStG. Wird das Gebäude **unter Lebenden übertragen**, so können die restlichen Teilbeträge ab der Übertragung vom Erwerber nicht mehr abgezogen werden. Die Besonderen Einkünfte sind aber auch dann beim Übertragenden noch steuerpflichtig, wenn das Gebäude im Zeitpunkt der Übertragung nicht mehr der Einkunftserzielung dient. Dem Verlust der Absetzung der restlichen Teilbeträge beim Übernehmer steht demnach die Besteuerung derselben beim Überträger gegenüber, sodass die ursprüngliche Steuerbegünstigung hinsichtlich dieser Teilbeträge neutralisiert ist. Beim **Erwerb von Todes wegen** kann der Rechtsnachfolger die restlichen Teilbeträge weiter geltend machen, wenn die AfA für das erworbene Gebäude vom Einheitswert berechnet wird.

### **- Liebhaberei - Beurteilung**

Für diese Zwecke sind die erhöhten Teilabsetzungen von Herstellungskosten auf die Normal-AfA umzurechnen und die Besonderen Einkünfte nicht zu berücksichtigen. Davon ausgenommen ist die Ermittlung des anteiligen Gesamtüberschusses bei **zeitlich begrenzten Beteiligungen**, bei denen diese Adaptierung zu unterbleiben hat und die **Besonderen Einkünfte** anzusetzen sind. Bei entgeltlicher **Gebäudeüberlassung** (mindestens 3 Wohneinheiten) beträgt der **absehbare Zeitraum** für die Beurteilung, ob ein **Gesamtüberschuss** erzielbar ist, ab dem erstmaligen Anfall von Aufwendungen **25 bis 28 Jahre**. Hegt das Finanzamt Zweifel an der Erzielbarkeit eines Gesamtüberschusses, kann es vorläufige Bescheide erlassen. Seit die **absolute Verjährung** (ab 2006) nur mehr **10 Jahre beträgt**, bleiben Verluste aus Liebhaberei für jene Jahre, bei denen die absolute Verjährung eingetreten ist, abzugsfähig. Dies trifft auch für vorläufige Bescheide zu (vgl. Klienten-Info März 2006).

### **:: Klarstellung zu Zweifelsfragen**

Die Novellierung des **§ 30 Abs. 4 EStG** leidet unter dem Mangel, dass dort **§ 28 Abs. 7 EStG** nicht zitiert ist, was in der Fachliteratur zu divergierenden Auslegungen geführt hat. Seitens des **BMF** wurde aber im zit. 2. Wartungserlass 2006 **klar gestellt**, dass für die Adaptierung des Spekulationsgewinnes nicht sämtliche bisher geltend gemachten **Teilabsetzungen** heranzuziehen sind,

sondern **nur insoweit**, als sie bei der Ermittlung nach **§ 28 Abs. 7 EStG** berücksichtigt wurden. Damit ist also **keine Doppelbesteuerung** verbunden, sondern vielmehr eine **Doppelbegünstigung beseitigt**. Wodurch wieder einmal die Komplexheit der Mietenbesteuerung dokumentiert ist, die immer mehr zu einer Denksportmaterie mutiert, bei der selbst erfahrene Experten zu scheitern drohen.

## :: Umsatzsteuer

**Variante 1:** Gem. § 6 Abs. 1 Z 9a UStG besteht eine unechte **Steuerbefreiung**, die aber beim Verkäufer gem. § 12 Abs. 10 ff UStG eine **Vorsteuerkorrektur** zur Folge hat (z.B. für nachträgliche Herstellungskosten, Großreparaturen etc.).

**Variante 2:** Der Verkäufer **optiert** gem. § 6 Abs. 2 UStG zur **Steuerpflicht**. In diesem Fall ist die USt mit 20% in Rechnung zu stellen, der Käufer hat den Vorsteuerabzug und es **entfällt** die **Vorsteuerkorrektur**