

5. Jahrgang / Oktober 2023 / Nr. 5

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Linde
www.lindeverlag.at

Immobilien und Steuern

Punktation vs Vorvertrag

Der aktuelle Fall

Folgen einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung

Immobilien und Recht

Verbandsprozesse über Wertsicherungsvereinbarungen

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche

Rechtsprechung von BFG und OGH samt Anmerkungen

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 30 Abs 8 EStG

immo aktuell 2023/34

Anrechnung von Grunderwerbsteuer auf die Immobilienertragsteuer

BFG 29. 8. 2023, RV/7100240/2022

[B]ei der Einkommensteuer [handelt es sich] um eine Steuer, die grundsätzlich im Wege der Veranlagung des Jahreseinkommens erhoben wird. Dementsprechend erfolgt der Erlass der Einkommensteuer im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Jahres, in dem die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erzielt wurden.

Eine Doppelbelastung liegt nur dann vor, wenn die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (also die Wertsteigerung, im übertragenen Sinn „die stillen Reserven“) mit Einkommensteuer und Grunderwerbsteuer belastet sind. Die auf die Anschaffungskosten entfallende Grunderwerbsteuer bewirkt daher keine Doppelbelastung, weil in Höhe der Anschaffungskosten nur eine Grunderwerbsteuer, aber keine Einkommensteuer anfällt.

Sachverhalt: Mit Einantwortungsbeschluss vom 12. 12. 2016, ging die in der Folge veräußerte Liegenschaft im Erbgang in das Alleineigentum des Beschwerdeführers über. Die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang wurde vom Beschwerdeführer unter Zugrundelegung des unter Heranziehung des Finanzamtsrechners ermittelten Grundstückswertes von 1.157.361,32 € mit 30.757,65 € berechnet und entrichtet. Mit Kaufvertrag vom 14. 12. 2018 veräußerte der Beschwerdeführer das Grundstück um den Kaufpreis iHv 1.500.000 €. Die ImmoEST wurde durch Selbstberechnung mit 63.000 € ermittelt und an die Abgabenbehörde abgeführt (es lag Altvermögen vor).

Mit Eingabe vom 8. 1. 2019 beantragte der Beschwerdeführer gem § 30 Abs 8 EStG die Ermäßigung der ImmoEST im Ausmaß der entrichteten Grunderwerbsteuer iHv 30.757,65 €. Mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid vom 12. 1. 2021 wies das Finanzamt den Antrag des Beschwerdeführers ab. Das BFG änderte den Spruch des Bescheides dahingehend ab, dass der Antrag des Beschwerdeführers nicht ab, sondern als unzulässig zurückgewiesen wird. Die ordentliche Revision erklärte es mangels Judikatur des VwGH zur Form der Antragstellung gem § 30 Abs 8 EStG für zulässig.

Rechtliche Beurteilung: [...] Gem § 30 Abs 8 EStG wird die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbs der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat.

Die in § 30 Abs 8 EStG normierte Ermäßigung ist antragsgebunden.

Während die Abgabenbehörde unter Bezugnahme auf die Rechtsansicht des BMF die Auffassung vertritt, dass der entsprechende Antrag nur im Rahmen einer Veranlagung gestellt werden kann, ist nach Ansicht des Beschwerdeführers die Einbringung des Antrags auf Anrechnung der entrichteten Grunderwerbsteuer auch außerhalb des Veranlagungsverfahrens zulässig, zumal keine Veranlagung im Wege der Regelbesteuerung iSd § 30a Abs 1 EStG [gemeint wohl: § 30a Abs 2 EStG] beantragt wurde.

Zutreffend wurde vom Beschwerdeführer eingewandt, dass sich dem Gesetz nicht entnehmen lässt, dass der Antrag im Veranlagungsverfahren eingebracht werden müsse, doch handelt es sich bei der Einkommensteuer um eine Steuer, die grundsätzlich im Wege der Veranlagung des Jahreseinkommens erhoben wird. Dementsprechend erfolgt der Erlass der Einkommensteuer im Einkommensteuerveranlagungsverfahren des Jahres, in dem die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erzielt wurden. Es entspricht sohin dem Konzept des Gesetzgebers, dass der Antrag grundsätzlich in der Steuererklärung des betreffenden Jahres zu stellen ist. Diesbezüglich wird auf die insoweit vergleichbare Bestimmung des § 24 Abs 5 EStG verwiesen, die nach ihrem Wortlaut auch nicht explizit eine Antragstellung im Veranlagungsverfahren vorsieht, an einer solchen aber nach der herrschenden Literatur und Rechtsprechung kein Zweifel besteht.

Auch zur Bestimmung des § 30 Abs 8 EStG wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass die Ermäßigung im Veranlagungsverfahren erfolgt (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹³, § 30 Rz 91, unter Hinweis auf HR/Büsser/Hofstätter [46. Lfg, April 2010] § 30 Rz 12).

Dem steht nach Dafürhalten des BFG nicht entgegen, dass – wie im vorliegenden Beschwerdefall – die Regelbesteuerungsoption nicht ausgeübt wurde, zumal ein Antrag auf Ermäßigung der Einkommensteuer unabhängig von einer Regelbesteuerung eingebracht werden kann.

Es ist daher der Abgabenbehörde zuzustimmen, dass ein gesonderter Antrag außerhalb der Veranlagung nicht zulässig ist. Demnach hätte aber keine materiellrechtliche Entscheidung erfolgen dürfen, sondern das Finanzamt hätte den Antrag des Beschwerdeführers vom 8. 1. 2019 auf Erlass der ImmoEST im Ausmaß der entrichteten Grunderwerbsteuer iHv 30.757,65 € zurückzuweisen gehabt.

[...] Der Spruch des Abweisungsbescheides vom 12. 1. 2021 war daher dahingehend abzuändern, dass der Antrag nicht abzuweisen, sondern zurückzuweisen ist (vgl VwGH 21. 10. 1999, 98/15/0195). Diese Zurückweisung ist von der Än-

derungsbefugnis nach § 279 BAO umfasst (vgl. Ritz, aaO, § 279 Rz 14).

Angemerkt wird, dass selbst einem im Rahmen des Veranlagungsverfahrens zur Einkommensteuer 2018 eingebrachten Antrag kein Erfolg beschieden gewesen wäre:

[...] Bei der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um Altvermögen, die fiktiven Anschaffungskosten betragen 1.290.000 € (86 % von 1.500.000 €).

Die Einkünfte aus privater Grundstücksveräußerung errechnen sich nach § 30 Abs 4 Z 2 EStG mit 210.000 € (1.500.000 € – 1.290.000 €).

Der durch den Erbanfall bewirkte unentgeltliche Erwerbsvorgang löst Steuerpflicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz aus. Als Bemessungsgrundlage [sic!] für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer wurde ein Grundstückswert iHv 1.157.631,32 € herangezogen.

Eine Doppelbelastung liegt nur dann vor, wenn die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (also die Wertsteigerung, im übertragenen Sinn „die stillen Reserven“) mit Einkommensteuer und Grunderwerbsteuer belastet sind. Die auf die Anschaffungskosten entfallende Grunderwerbsteuer bewirkt daher keine Doppelbelastung, weil in Höhe der Anschaffungskosten nur eine Grunderwerbsteuer, aber keine Einkommensteuer anfällt. Dieser Begriff der Doppelbelastung ergibt sich aus § 24 Abs 5 (Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG [21. Lfg] § 30 Tz 314; BFG 2. 6. 2021, RV/5101786/2014; 12. 10. 2015, RV/7105057/2015; 22. 8. 2014, RV/7100616/2014).

Eine Doppelbelastung liegt daher nur vor, wenn die Bemessungsgrundlage für die Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer die Anschaffungskosten (fiktiven Anschaffungskosten bei pauschaler Einkünftermittlung) überstiegen hat (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹³, § 30 Rz 91).

Liegt die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage unter den (fiktiven) Anschaffungskosten, ist demnach eine Doppelbelastung des Veräußerungsgewinnes mit Grunderwerbsteuer nicht gegeben. Bei Grundstücken und Gebäuden, bei denen die Grunderwerbsteuer nach dem dreifachen Einheitswert bemessen wird, ist keine Anrechnung vorzunehmen, es sei denn, der dreifache Einheitswert liegt über den ursprünglichen Anschaffungskosten.

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer infolge des unentgeltlichen Erwerbs der Liegenschaft im Jahr 2016, sohin innerhalb der letzten drei Jahre vor der Veräußerung, Grunderwerbsteuer entrichtet hat, wobei die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage mit 1.157.631,32 € ermittelt wurde.

Wenn der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerdeausführungen auf die Intention des Gesetzgebers, den Steuerpflichtigen nicht sowohl mit Grunderwerbsteuer als auch mit Einkommensteuer zu belasten, abstellt, ist ihm zwar grundsätzlich beizupflichten; er über-

sieht aber bei seiner Argumentation, dass gerade eine solche Doppelbelastung im vorliegenden Fall nicht gegeben ist, weil die fiktiven Anschaffungskosten 1.290.000 € betragen und damit die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage übersteigen. Eine Doppelbelastung des Veräußerungsgewinnes mit Grunderwerbsteuer ist gegenständiglich somit nicht gegeben.

Gleiches gilt hinsichtlich des Einwandes des Beschwerdeführers, dass sich durch die Einführung der ImmoESt die Steuerlast gegenüber der früheren Rechtslage vervielfacht habe, weshalb die Bestimmung des § 30 Abs 8 in das EStG aufgenommen worden sei. Ist doch der Wortfolge der genannten Bestimmung „im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung“ eindeutig zu entnehmen, dass die auf dem Veräußerungsgewinn lastende Einkommensteuer in Höhe der anteilig auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen entfallenden Grunderwerbsteuer erlassen werden soll.

Zutreffend hat daher die Abgabenbehörde in der Beschwerdevorentscheidung darauf hingewiesen, dass lediglich in dem Ausmaß, in dem die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer die Anschaffungskosten des Grundstücks übersteigt, eine Doppelbesteuerung vorliegt, weil in diesem Ausmaß die stillen Reserven sowohl mit Einkommensteuer als auch mit Grunderwerbsteuer belastet wären. Dieses Interpretationsergebnis entspricht damit dem Wortlaut des § 30 Abs 8 EStG. [...]

Anmerkung

Gem § 30 Abs 8 EStG wird die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des unentgeltlichen Erwerbs der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer entrichtet hat. Ziel der Bestimmung ist es, eine Doppelbelastung stiller Reserven mit Grunderwerbsteuer, Stiftungseingangssteuer (bzw. Erbschafts- und Schenkungssteuer) und Einkommensteuer hintanzuhalten. Die Ermäßigung einer sonst entstehenden Doppelbelastung setzt zusammenfassend voraus (siehe Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁶ [2023] § 30 Rz 92):

- einen unentgeltlichen Erwerb des Grundstücks durch den veräußernden Steuerpflichtigen,
- infolge dessen Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseingangssteuer
- innerhalb von drei Jahren vor der Veräußerung entrichtet wurde, sowie
- einen Antrag des Steuerpflichtigen.

Im gegenständlichen Fall waren die ersten drei Punkte erfüllt. Der Steuerpflichtige stellte zudem einen Antrag auf Anrechnung von Grunderwerbsteuer, allerdings nicht im Veranla-

gungsverfahren, wie dies in Rz 6680 EStR und in den zu § 30 Abs 8 EStG vorliegenden Kommentierungen vertreten wird (siehe *Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG [Stand 1. 10. 2019, rdb.at] § 30 Anm 41; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁶, § 30 Rz 91). Das BFG hat sich der Ansicht, dass der Antrag im Veranlagungsverfahren zu stellen ist, angeschlossen. In den Formularen zur Einkommensteuererklärung stehen hierfür ein Feld unter dem Punkt „*Tarifbegünstigungen, Sonderfälle*“ (Einkünfte, die aus sonstigen Gründen besonders zu besteuern sind [Art]: – Pkt 21.3 [2022] bzw Pkt 23.4 [2018]) sowie die Kennzahl 375 (Eintragung der anrechenbaren Grunderwerbsteuer) zur Verfügung. Anzumerken ist, dass mit dem Abgabenänderungsgesetz 2023 in § 39 Abs 4 EStG eine generelle Regelung verankert wurde, wonach Besteuerungswahlrechte und Anträge in der Steuererklärung auszuüben sind, wenn sie die veranlagte Einkommensteuer betreffen und dies auf dem amtlichen Vordruck oder im Rahmen der auto-

mationsunterstützten Datenübertragung vorgesehen ist (siehe ErlRV 2086 BlgNR 27. GP, 11). Im gegenständlichen Fall ging es um eine Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer und Immobilienertragsteuer. Eine Doppelbelastung liegt – wie auch das BFG betont – nach herrschender Ansicht (siehe auch *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg, 2014] § 30 Tz 314; Rz 6680 EStR; BFG 12. 10. 2015, RV/7105057/2015; 22. 8. 2014, RV/7100616/2014) nur vor, wenn die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die (pauschal ermittelten) Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschreitet. Soweit die Grunderwerbsteuer auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfällt, liegt mangels Belastung mit Einkommensteuer keine Doppelbelastung vor. Aus diesem Grund weist das BFG darauf hin, dass der Antrag des Beschwerdeführers auch im Veranlagungsverfahren keinen Erfolg gehabt hätte.

Sabine Kanduth-Kristen

Veranstaltungshinweis

Praxistag Immobilienübertragung

Erbschaft & Schenkung von Immobilien

Im Fokus des Praxistages Immobilienübertragung stehen heuer die wesentlichsten steuer- und zivilrechtlichen Aspekte rund um Schenkung und Erbschaft von Immobilien. Ausgewiesene Immobiliexperten aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Beratungspraxis sowie des BFG informieren Sie kompakt und übersichtlich.

Ein besonderes Highlight wird heuer auch der Blick über die Grenze nach Deutschland sein: Welche Auswirkungen hat das deutsche Jahressteuergesetz 2022 auf die Bewertung von Immobilien? Unser Praxistag Immobilienübertragung gibt Auskunft.

Programm:

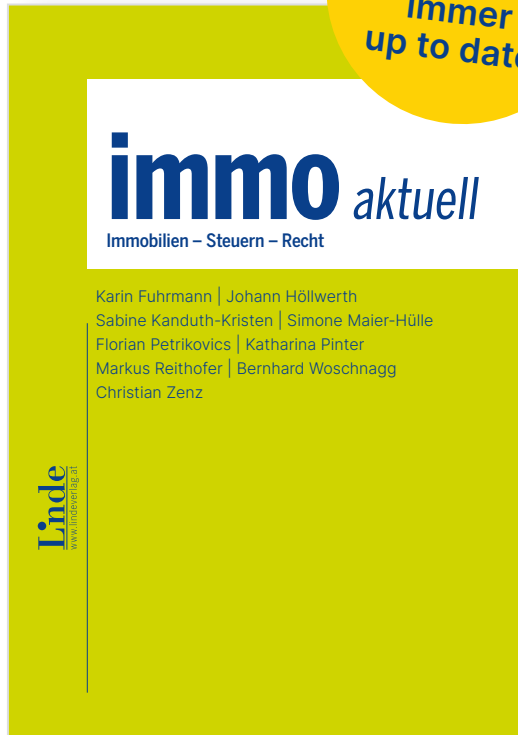
- Erbschaft & Schenkung von Immobilien im Steuerrecht
 - ertrag- und verkehrsteuerliche Konsequenzen insbesondere im Familienverband
 - Sonderfragen bei Schenkungen im internationalen Kontext (Ferienwohnsitz etc)
- Immobilienverkauf statt Schenkung
 - Entgeltlichkeit bei Schenkungen unter Auflage
 - Beispiel zur Abgrenzung Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit bei Erbübereinkommen
- Grunderwerbsteuer bei unentgeltlicher Immobilienübertragung
 - Spezialfrage Zusammenrechnung bei zeitlich auseinanderfallenden Schenkungen
 - Anteilsvereinigung bei Kapital- und Personengesellschaften bei Erbschaften und Schenkungen
 - Sonderfragen Ermittlung Grundstückswert
- Umsatzsteuer bei Immobilienübertragungen
- Blick über die Grenze: Erbschaft & Schenkung von Immobilien in Deutschland
- Schenkung im Zivilrecht
 - Schenkung als „vorweggenommene“ Erbfolge
 - Schenkungen im Familienverband bei Unternehmen in der Krise
- Erbschaft und Vermögensnachfolge
 - aktuelle Judikatur zu letztwilligen Verfügungen/Erbschaft bei Wohnungseigentum
 - Eigentumserwerb bei Erbschaft, verfahrensrechtliche Aspekte

Termin: Dienstag, 5. 12. 2023, 9:00 Uhr bis 17:00 Uhr.

Ort: Renaissance Hotel, Ullmannstraße 71, 1150 Wien.

Informationen und Anmeldung: <https://www.lindeverlag.at/seminar/praxistag-immobilienuebertragung-3271>.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

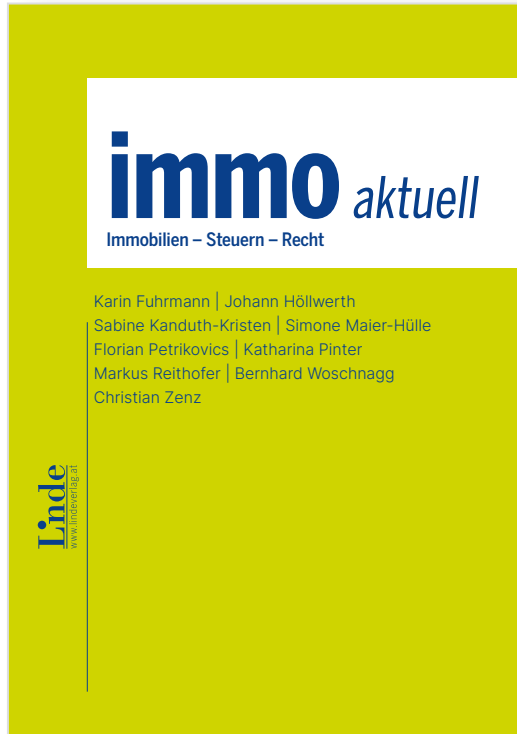
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 341,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell