

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Budgetbegleitgesetz 2025

- > GrESt: Systemwechsel ante portas
- > Energiekrisenbeiträge
- > Umwidmungszuschlag
- > USt: Verhütungsmittel und Damenhygieneprodukte
- > Lohnsteuer- und Sozialversicherung

Außerdem:
Start-up-Mit-
arbeiterbeteili-
gungen



2024 auf 250 Mio Euro und 100 Mio Euro.⁵⁾ Nach einer vorübergehenden Aussetzung im ersten Quartal 2025 wurden der Energiekrisenbeitrag-Strom (EKB-S) und der Energiekrisenbeitrag-fossile Energieträger (EKB-F) nun als Teil der Budgetsanierung bis zum 31. 3. 2030 bzw 31. 12. 2029 verlängert und gleichzeitig verschärft.

Die beiden Energiekrisenbeiträge wurden in der österreichischen Fachliteratur bereits ausführlich beleuchtet und ua hinsichtlich ihrer Verfassungskonformität diskutiert.⁶⁾ In den Erkenntnissen G 85/2024-12, E 1757/2024-13 und E 3571/2024-12 wies der VfGH die jeweiligen verfassungsrechtlichen Beschwerden gegen den EKB-S zurück. Zum Zeitpunkt der Entscheidungen war eine Verlängerung der Energiekrisenbeiträge nicht absehbar. Mittlerweile hat sich auch die Situation auf den Energiemärkten weiter normalisiert bzw stabilisiert: Die Preise für Treibstoffe, Heizöl und Gas sind im Jahresvergleich gesunken,⁷⁾ während der Österreichische Strompreisindex (ÖSPI) im selben Zeitraum zwar angestiegen ist, im Juni 2025 jedoch mit € 71,85 je MWh deutlich unter seinem Höchststand von € 497,59 je MWh im September 2022 liegt.⁸⁾

In seinen begründenden Ausführungen zur sachlichen Rechtfertigung des EKB-S betonte der VfGH in den jüngsten Erkenntnissen mehrfach den „angemessenen, zeitlich begrenzten Erhebungszeitraum“. Fraglich ist, ob die Verlängerung um fünf Jahre über den Zeitraum gestörter Energiemärkte hinaus diesen Anforderungen gerecht wird. Die im EKB-S vorgesehene Senkung der Markterlös-Obergrenzen auf € 90,- bzw € 100,- je MWh sowie die modifizierte Berechnungsgrundlage im EKB-F – basierend auf einem um 5% erhöhten Durchschnittsgewinn der Jahre 2018–2021 – könnten eine Änderung der bisherigen verfassungsgerichtlichen Beurteilung nach sich ziehen. Der

Verbraucherpreisindex (VPI) lag im Mai 2025 bereits mehr als 28% über dem Durchschnittswert dieses Zeitraums.⁹⁾ Die Abschöpfung von Gewinnsteigerungen im Ausmaß der Inflation als sogenannte „Übergewinne“ erscheint verfassungsrechtlich wie ökonomisch diskussionswürdig.

Schlussstrich

Als Teil der budgetären Konsolidierungsmaßnahmen wurde die Geltungsdauer der Energiekrisenbeiträge auf Strom und fossile Energieträger um fünf Jahre verlängert. Gleichzeitig wurden die Obergrenzen für Markterlöse abgesenkt, die Bemessungsgrundlage des EKB-F verschärft sowie die Beitragssätze angehoben. Zudem erfolgte eine für die Beitragspflichtigen nachteilige Anpassung der Absetzbeträge für begünstigte Investitionen. Die Vereinbarkeit dieser Maßnahmen mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben erscheint zweifelhaft.

⁵⁾ Siehe *Budgetdienst*, Budgetanalyse 2024 (96).

⁶⁾ Siehe *Plott/Matzka*, Energiekrisenbeitrag-Strom 30, SWK 2025, 694; *Niemann/Rünger*, Wie willkürlich ist die „Übergewinnsteuer“? ÖStZ 2024, 649; *Bieber/Pichler*, Ausgewählte Themen zum Energiekrisenbeitrag-Strom, taxlex 2023, 309.

⁷⁾ Siehe <https://www.energyagency.at/fakten/energiepreisindex> (abgerufen am 27. 6. 2025).

⁸⁾ Siehe https://www.energyagency.at/fileadmin/1_energyagency/presse-aussendungen/strompreisindex/oespi_gruppe/oespi_gruppe_monatswerte.pdf (abgerufen am 27. 6. 2025).

⁹⁾ Basierend am VPI 2015 betrug der durchschnittliche VPI der Jahre 2018 bis 2021 107,8. Im Mai 2025 lag dieser bei 138,0. Siehe https://www.statistik.at/fileadmin/pages/214/2_Verbraucherpreisindizes_ab_1990.pdf (abgerufen am 27. 6. 2025).

BudBG 2025: Umwidmungszuschlag für nach dem 31. 12. 2024 umgewidmeten und nach dem 30. 6. 2025 veräußerten Grund und Boden

BEITRAG. Art 56 des Budgetbegleitgesetzes 2025¹⁾ (Änderung des EStG) sieht die Einführung eines „Umwidmungszuschlags“ vor, wenn ein nach dem 31. 12. 2024 umgewidmetes Grundstück nach dem 30. 6. 2025 veräußert wird. Die Regelung wird nachfolgend kritisch beleuchtet. **taxlex 2025/52**



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

A. Wortlaut und Zweck der Neuregelung

§ 4 Abs 3a Z 6 und § 30 Abs 6a EStG idF der RV zum BudBG 2025 sehen für betriebliche und außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen nach dem 30. 6. 2025 (§ 124b Z 473 EStG) unter bestimmten Voraussetzungen einen „Umwidmungszuschlag“ iHv 30% vor, um den die aus dem umge-

widmeten Grund und Boden resultierenden Einkünfte erhöht werden. Die Regelungen lauten:

¹⁾ BGBl I 2025/25; RV 69 BigNR 28. GP. An dieser Stelle danke ich Mag. Dr. *Andreas Kampitsch*, LL.M. (WU), herzlich für wertvolle Anmerkungen und Ergänzungen.

§ 4 Abs 3a Z 6 EStG	§ 30 Abs 6a EStG
„Im Fall einer nach dem 31. Dezember 2024 erfolgten Umwidmung eines Grundstücks im Sinne des § 30 Abs 4 Z 1 zweiter und dritter Satz ist ein aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens resultierender Gewinn um einen Umwidmungszuschlag von 30% zu erhöhen. Der Umwidmungszuschlag ist nur insoweit zu berücksichtigen, als die Summe aus Gewinn und Umwidmungszuschlag den Veräußerungserlös nicht übersteigt.“	„Im Fall einer nach dem 31. Dezember 2024 erfolgten Umwidmung eines Grundstücks im Sinne des Abs 4 Z 1 zweiter und dritter Satz sind die sich aus Abs 3 bis 6 ergebenden positiven Einkünfte aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens um einen Umwidmungszuschlag von 30% zu erhöhen. Der Umwidmungszuschlag ist nur insoweit zu berücksichtigen, als die Summe aus positiven Einkünften und Umwidmungszuschlag den Veräußerungserlös nicht übersteigt.“

Nach den Erläut zur Regierungsvorlage soll der Umwidmungszuschlag „atypischen Wertsteigerungen“ Rechnung tragen.²⁾ Die Erläuterungen nehmen ausdrücklich auf das **Leistungsfähigkeitsprinzip** Bezug: „Im Rahmen des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit wird damit berücksichtigt, dass Steuerpflichtige, die von einer solchen atypischen Wertsteigerung in besonderer Weise profitieren, im Rahmen der Einkommensbesteuerung auch einen zusätzlichen steuerlichen Beitrag von dieser Wertsteigerung leisten sollen.“

B. Sachlicher und persönlicher Anwendungsbereich

Bei Vorliegen der Anwendungsvoraussetzungen erfasst der Umwidmungszuschlag Grund und Boden des **Betriebsvermögens** und des **Privatvermögens**. Unmaßgeblich ist, ob **Alt-** oder **Neuvermögen** vorliegt. Auch der konkret anzuwendende **Tarif** (besonderer Steuersatz oder Normaltarif) spielt keine Rolle.³⁾ Ein Umwidmungszuschlag kann daher auch zum Tragen kommen, wenn eine Grundstücksveräußerung nicht dem besonderen Steuersatz unterliegt (zB bei Veräußerung gegen eine nach dem Zuflussprinzip zu erfassende Rente) oder wenn der Veräußerer zur Regelbesteuerung optiert.

Bei Vorliegen der Voraussetzungen trifft der Umwidmungszuschlag private und betriebliche Veräußerungen von Alt- und Neuvermögen durch natürliche und juristische Personen unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz.

Gebäuden nicht gerechtfertigt wäre, weil diese keine vergleichbare Wertsteigerung durch die Umwidmung erfahren.⁴⁾ ME sind auch allenfalls ohne entsprechende Widmung vor der Umwidmung errichtete Gebäude nicht erfasst,⁵⁾ denn der Gesetzestext bezieht sich in Bezug auf die Basis für den Zuschlag ausdrücklich nur auf Gewinne bzw positive Einkünfte aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens.

Der Umwidmungszuschlag kommt bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen auch bei Veräußerung von Grundstücken

Der Zuschlag bezieht sich nur auf Gewinne bzw positive Einkünfte aus der Veräußerung von **umgewidmetem Grund und Boden**, nicht aber auf jene aus Gebäuden. Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage führen dazu aus, dass ein Umwidmungszuschlag bei „(nach der Umwidmung errichteten)“

durch **Körperschaften** zum Tragen.⁶⁾ Gem § 24 Abs 3 Z 4 KStG sind lediglich die §§ 30 b und 30 c EStG auf Körperschaften gem § 1 Abs 2 und Abs 3 Z 1 KStG, sofern diese unter § 7 Abs 3 KStG fallen, und auf Privatstiftungen nicht anzuwenden. Auch für Kapitalgesellschaften gelten daher im Umkehrschluss die übrigen Anordnungen in § 4 Abs 3a EStG, soweit systematisch anwendbar.⁷⁾

C. Anwendungsvoraussetzungen

1. Umwidmung nach dem 31. 12. 2024

Voraussetzung für die Anwendung des Umwidmungszuschlags ist die **Umwidmung des Grundstücks nach dem 31. 12. 2024**. Nach den Erläuterungen ist der Zeitpunkt der Umwidmung jener, in dem die Umwidmung wirksam wird.⁸⁾ Für die Definition des Begriffs der Umwidmung wird auf § 30 Abs 4 Z 1 Satz 2 und 3 EStG verwiesen. Nach § 30 Abs 4 Satz 2 EStG gilt als Umwidmung eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und 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.⁹⁾ Der dritte Satz erfasst Umwidmungen, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehen, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgen, sowie eine Kaufpreiserhöhung aufgrund einer späteren Umwidmung.¹⁰⁾

Wie im Kontext des § 30 Abs 4 Z 1 EStG ist davon auszugehen, dass bei Teilumwidmungen nach dem 31. 12. 2024 lediglich der umgewidmete Grundstücksteil von der Regelung erfasst wird.¹¹⁾ Sollte der Rechtsvorgänger nach dem 31. 12. 2024 eine Umwidmung vorgenommen haben, trifft der Umwidmungszuschlag den unentgeltlichen Rechtsnachfolger, der das Grundstück nach dem 30. 6. 2025 veräußert.¹²⁾ Ein entgeltlicher Erwerb nach der Umwidmung führt hingegen zu einem Wegfall der Voraussetzungen, weil als Umwidmung gem § 30 Abs 4 Z 1 Satz 2 EStG nur eine solche nach dem letzten entgeltlichen Erwerb gilt.

²⁾ ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

³⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

⁴⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

⁵⁾ Siehe auch Stellungnahme der Vereinigung der österreichischen Richterinnen und Richter, 25/SN-16/ME 28. GP 2.

⁶⁾ Siehe Stellungnahme der Kammer der Steuerberaterinnen und Wirtschaftsprüfer:innen, 31/SN-16/ME 28. GP 3.

⁷⁾ Siehe *Bodis/Mayr*; Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 [241]; *Heinrich* in *Lachmayer/Strimtzner/Vock*, KStG (38. Lfg 2024) § 7 Rz 419 ff.

⁸⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 44. Siehe auch EStR 2000, Rz 6670a.

⁹⁾ Zum Begriff der Umwidmung s ua *Klaushofer/Leitner*, Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“, in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer. Update 2013 (2014) 139 (144 ff); *Bodis/Hammerl* in *Doralt et al*, EStG (17. Lfg 2014) § 30 Rz 272 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2025) § 30 Rz 73. Wie der VwGH (5. 3. 2025, Ra 2023/15/0117) jüngst bestätigte, stellen Widmungen, die für die tatsächliche Bebauung eine (weitere) Umwidmung oder eine Ausnahmegenehmigung erfordern (wie zB die Widmung „Bauerwartungsland“), keine Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG dar.

¹⁰⁾ Siehe EStR 2000, Rz 6672.

¹¹⁾ Siehe auch EStR 2000, Rz 6673, wonach bei Teilumwidmungen (oder auch bei unterschiedlichen Widmungen) eine Aufteilung des Kaufpreises nach der Verhältnismethode (= Sachwertmethode) vorzunehmen ist. Siehe jüngst auch VwGH 5. 3. 2025, Ra 2023/15/0117.

¹²⁾ Ebenso ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

2. Veräußerung nach dem 30. 6. 2025

Aus zeitlicher Sicht kommt der Zuschlag für **Veräußerungen nach dem 30. 6. 2025** zur Anwendung. Für den Zeitpunkt der Veräußerung ist im Privatvermögen nach hA auf den Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts abzustellen, im betrieblichen Bereich hingegen auf den Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht.¹³⁾ In den Erläuterungen wird auf die „*allgemeinen Grundsätze zur Grundstücksveräußerung*“ verwiesen, in der Folge aber der Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts als maßgeblich genannt.¹⁴⁾ Hier hatten die Verfasser wohl (nur) die privaten Grundstücksveräußerungen vor Augen. Für den betrieblichen Bereich ist diese Aussage zu relativieren.¹⁵⁾

3. Gewinn bzw positive Einkünfte aus der Veräußerung von Grund und Boden

Der Zuschlag greift nur, wenn aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens ein **Gewinn** (im betrieblichen Bereich) bzw **positive Einkünfte** (im außerbetrieblichen Bereich) erzielt werden. Bei Veräußerung bebauter Grundstücke sind die Einkünfte folglich für den Grund und Boden und für das Gebäude gesondert zu ermitteln. Liegt für die Veräußerung von Grund und Boden eine Befreiung vor (im Privatvermögen zB in Form der Hauptwohnsitzbefreiung; iRd Herstellerbefreiung ist Grund und Boden hingegen nicht befreit), fällt kein Umwidmungszuschlag an.¹⁶⁾ Auch bei Verlusten kommt der Zuschlag nicht zum Tragen.¹⁷⁾

Der Umwidmungszuschlag greift für Gewinne bzw positive Einkünfte aus Veräußerungen ab 1. 7. 2025 von nach dem 31. 12. 2024 umgewidmetem Grund und Boden.

Abs 3 Z 1 EStG) bzw den übrigen Gesellschaftern (§ 32 Abs 3 Z 2 EStG) nachfolgend anteilig nicht mehr zuzurechnen ist.

Als Veräußerung gilt ua auch der Tausch eines Grundstücks iSd § 6 Z 14 EStG sowie die Übertragung auf und aus einer Personengesellschaft gem § 32 Abs 3 Z 1 und 2 EStG, insoweit der übertragene Grund und Boden dem Übertragenden (§ 32

D. Höhe und Wirkung des Zuschlags

1. Prozentuelle Höhe des Zuschlags und Deckelung

Der Zuschlag beträgt **30%** des aus der Veräußerung von umgewidmetem Grund und Boden stammenden Gewinns (im betrieblichen Bereich) bzw der die sich aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens ergebenden positiven Einkünfte (im außerbetrieblichen Bereich). Der Zuschlag ist aber nur insoweit zu berücksichtigen, als der Gewinn bzw die positiven Einkünfte zuzüglich des Umwidmungszuschlags den Veräußerungserlös nicht übersteigen. Diese **Deckelung** greift, wenn der Buchwert oder die zu berücksichtigenden Anschaffungskosten (zuzüglich allfälliger, dem Grund und Boden zuzuordnender abzugsfähiger Betriebsausgaben oder Werbungskosten) weniger als 23,08% des Veräußerungserlöses betragen.¹⁸⁾

Beispiel

Bei einem Veräußerungserlös iHv 100 und Anschaffungskosten von a) 23,08 bzw b) 20 ergeben sich positive Einkünfte von a) 76,92 bzw b) 80. Der Umwidmungszuschlag beträgt a)

23,08 bzw b) 24. Im Fall a) ist er voll zu berücksichtigen, im Fall b) kann er nur iHv 20 angesetzt werden. In beiden Fällen ist der gesamte Veräußerungserlös iHv 100 zu versteuern.

Wird **Grund und Boden des Altvermögens** umgewidmet und verkauft, können die Einkünfte pauschal gem § 30 Abs 4 Z 1 EStG ermittelt werden und betragen 60% des Veräußerungserlöses (Abzug pauschaler Anschaffungskosten iHv 40% des Veräußerungserlöses). Der Umwidmungszuschlag erhöht den Prozentsatz der steuerrelevanten Einkünfte auf 78% (+ 30% von 60%). Die Deckelung kommt hier nicht zum Tragen. Durchgerechnet ergibt sich – bei Anwendung des Sondersteuersatzes bzw der ImmoESt von 30% – eine effektive Belastung von 23,40% (30% Sondersteuersatz von 78%) des Veräußerungserlöses. Eine **effektive Belastung** mit durchgerechnet 18% des Veräußerungserlöses im Umwidmungsfall (30% Sondersteuersatz von 60%) ergibt sich bei Veräußerung nach dem 30. 6. 2025 nur mehr für jenes Altvermögen, das seit dem letzten entgeltlichen Erwerb im Zeitraum 1. 1. 1988 bis 31. 12. 2024 umgewidmet wurde. Umgekehrt führen wirtschaftlich im Zusammenhang mit der zeitlich vorgelagerten Veräußerung stehende Umwidmungen iSd § 30 Abs 4 Z 1 Satz 3 EStG – selbst wenn sie nach dem 31. 12. 2024 erfolgen – nur dann zu einem Umwidmungszuschlag, wenn die ursprüngliche Veräußerung nach 30. 6. 2025 erfolgte.

Beispiel

Verkauf eines (noch nicht iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG umgewidmeten) Grundstücks des Altvermögens im a) Mai 2025 bzw b) Juli 2025; wirtschaftlich mit der Veräußerung in Zusammenhang stehende Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 Satz 3 EStG im Juni 2026.

In der Variante a) ergeben sich aufgrund der späteren Umwidmung Einkünfte iHv 60% des Veräußerungserlöses (kein Umwidmungszuschlag wegen Veräußerung vor dem 1. 7. 2025) und sohin eine Effektivbelastung von durchgerechnet 18% des Veräußerungserlöses. In der Variante b) ergeben sich aufgrund der späteren Umwidmung Einkünfte iHv 78% des Veräußerungserlöses (mit Umwidmungszuschlag wegen Veräußerung nach dem 30. 6. 2025) und sohin eine Effektivbelastung von durchgerechnet 23,40% des Veräußerungserlöses.

Solche Umwidmungen, die wirtschaftlich im Zusammenhang mit der zeitlich vorgelagerten Veräußerung iSd § 30 Abs 4 Z 1 Satz 3 EStG standen und beim (ehemaligen) Veräu-

¹³⁾ Siehe zB *Leitner/Urtz*, Private Grundstücksveräußerungen, in *Urtz*, Die neue Immobiliensteuer. Update 2013 (2014) 15 [19f]; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG (2025) § 30 Rz 3.

¹⁴⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 44.

¹⁵⁾ Siehe Stellungnahme der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen, 31/SN-16/ME 28. GP 3.

¹⁶⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

¹⁷⁾ Vgl ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

¹⁸⁾ Dies ergibt sich mathematisch aus der nachstehenden Formel: $VE = (VE - AK/BW) + (VE - AK/BW) \times 30\%$, wobei $VE =$ Veräußerungserlös; $AK/BW =$ Anschaffungskosten/Buchwert (zuzüglich allfälliger abzugsfähiger Betriebsausgaben bzw Werbungskosten).

ßerer zu einem rückwirkenden Ereignis gem § 295a BAO führten, dürfen mE im Falle der späteren (Weiter-)Veräußerung keinen (ggf neuerlichen) Umwidmungszuschlag auslösen. Der Gesetzestext nimmt auf diese Konstellation allerdings nicht ausdrücklich Bezug.

Beispiel (Fortsetzung)

Erwerb eines (noch nicht iSd § 30 Abs 4 Z 1 EStG umgewidmeten) Grundstücks des Altvermögens im a) Mai 2025 bzw b) Juli 2025; wirtschaftlich mit der Veräußerung in Zusammenhang stehende Umwidmung iSd § 30 Abs 4 Z 1 Satz 3 EStG im Juni 2026. Der Erwerber verkauft das Grundstück seinerseits im Jahr 2028.

Der Verkauf im Jahr 2028 löst mE (trotz der Umwidmung im Jahr 2026 - und somit zeitlich eigentlich nach dem letzten entgeltlichen Erwerb - und des Verkaufs im Jahr 2028; dh im Anwendungsbereich der Neuregelung) weder in Variante a) noch in Variante b) einen Umwidmungszuschlag aus, weil die Umwidmung im Jahr 2026 bereits für den ehemaligen Veräußerer gem § 30 Abs 4 Z 1 Satz 3 EStG steuerrelevant war und zu einem rückwirkenden Ereignis gem § 295a BAO führte.

2. Ermittlung der Einkünfte als Basis für die Zuschlagsberechnung

Für die Ermittlung der auf den umgewidmeten Grund und Boden entfallenden Einkünfte als **Basis für den Zuschlag** ist bei bebauten Grundstücken (sowie bei nur teilweise umgewidmetem Grund und Boden) zunächst der Veräußerungserlös idR nach der Verhältnismethode (= Sachwertmethode; Methode des Sachwertverhältnisses)¹⁹⁾ im Verhältnis der Verkehrswerte auf Grund und Boden und Gebäude (bzw nicht umgewidmete Grundstücksteile)²⁰⁾ aufzuteilen. Dies bedingt, dass zunächst die Verkehrswerte ermittelt werden müssen (wodurch ein entsprechender Aufwand entsteht). Von dem auf den umgewidmeten Grund und Boden entfallenden Anteil des Veräußerungserlöses sind die (adaptierten)²¹⁾ Anschaffungskosten bzw der Buchwert (bei Altvermögen ggf pauschal) abzuziehen. Bei pauschaler Ermittlung ist im Anwendungsbereich des Sondersteuersatzes kein weiterer Kostenabzug möglich. Bei regulärer Einkünftermittlung sind abziehbare Kosten entsprechend (ggf anteilig) zuzuordnen. Eine anteilige Zuordnung wird für die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30 c EStG anfallenden Kosten vorzunehmen sein.²²⁾ Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG sind bei Grund und Boden nur anzusetzen, wenn sie aus einem (zu berichtigenden) Vorsteuerabzug iZm Grund und Boden resultieren.

3. Steuerliche Wirkung des Umwidmungszuschlags

Der Umwidmungszuschlag bewirkt, dass sich die auf den umgewidmeten Grund und Boden entfallenden Gewinne bzw positiven Einkünfte um 30% erhöhen. Im betrieblichen Bereich soll der derart erhöhte Betrag im Ausmaß des Umwidmungszuschlags nach den Erläuterungen **keiner Übertragung stiller Reserven** zugänglich sein, weil in § 12 Abs 2 EStG auf die Differenz zwischen den Veräußerungserlösen und den Buchwerten abgestellt wird.²³⁾

Im Rahmen des **Gewinnfreibetrags** ist der Umwidmungszuschlag mE gewinnerhöhend zu berücksichtigen, denn

Grundstückveräußerungen sind Teil der Bemessungsgrundlage für den Gewinnfreibetrag.²⁴⁾

Für den Fall, dass im selben Jahr weitere Grundstücke **mit Verlust** veräußert werden, können diese negativen Einkünfte nach den Regelungen der § 6 Z 2 lit d EStG (im Betriebsvermögen) bzw § 30 Abs 7 EStG (im Privatvermögen) mit den – sich unter Einbezug des Umwidmungszuschlags ergebenden – Gewinnen bzw positiven Einkünfte aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens (voll) verrechnet werden. Ein Verlustausgleich mit negativen Einkünften aus anderen Grundstücksveräußerungen im selben Kalenderjahr ist im Betriebsvermögen im Rahmen der zwingend durchzuführenden Veranlagung und im Privatvermögen im Rahmen der Veranlagungsoption oder der Option zur Regelbesteuerung möglich.

Bei Veräußerung eines bebauten Grundstücks kann ein Gewinn/Überschuss aus der Veräußerung des umgewidmeten Grund und Bodens mit einem Verlust aus der Veräußerung des Gebäudes zusammentreffen:

Beispiel (angelehnt an Beispiel 3 ErlRV 69 BlgNR 28. GP 44)

C hat im Jahr 2010 unbebautes Grünland um € 10.000,- erworben (Neuvermögen). Im Jahr 2025 wird dieses in Bauland umgewidmet, und C errichtet ein Gebäude auf dem Grund (Herstellungsaufwand € 570.000,-, die Voraussetzungen für die Herstellerbefreiung liegen nicht vor). Das Grundstück befindet sich im Privatvermögen. Im Jahr 2026 veräußert C das Grundstück um einen Veräußerungspreis von € 600.000,-, wobei € 100.000,- auf Grund und Boden und € 500.000,- auf das Gebäude entfallen. Die Veräußerungsergebnisse errechnen sich wie folgt:

- Grund und Boden: Veräußerungserlös (€ 100.000,-) - Anschaffungskosten (€ 10.000,-) = € 90.000,-
- Gebäude: Veräußerungserlös (€ 500.000,-) - Herstellungskosten (€ 570.000,-) = - € 70.000,-

Es würde sich grundsätzlich ein Umwidmungszuschlag in Höhe von € 27.000,- (30% von € 90.000,-) ergeben. Da die Einkünfte (€ 117.000,-) den Veräußerungserlös des Grund und Bodens (€ 100.000,-) übersteigen, ist der Umwidmungszuschlag auf € 10.000,- zu kürzen. Der um den Zuschlag erhöhte Veräußerungsüberschuss des Grund und Bodens beträgt somit € 100.000,- (€ 90.000,- + € 10.000,-); dieser kann mit den negativen Einkünften aus der Veräußerung des Ge-

¹⁹⁾ Siehe zB VwGH 24. 4. 2024, Ro 2022/15/0044, EStR 2000, Rz 2613; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG (2025) § 30 Rz 55. Die Differenzmethode ist nur ausnahmsweise anwendbar (s EStR 2000, Rz 2614).

²⁰⁾ Vgl VwGH 5. 3. 2025, Ra 2023/15/0117.

²¹⁾ Als Herstellungskosten iSd § 30 Abs 3 EStG für Grund und Boden können zB Kosten für Bodensicherungen oder -befestigungen, Rodungen, Begradigungen oder Bodenverbesserungen in Frage kommen, wenn hierdurch die Wesensart von Grund und Boden wesentlich verändert wird (s EStR 2000, Rz 6662a).

²²⁾ Bei pauschaler Ermittlung der Einkünfte aus Grund und Boden im betrieblichen Bereich sind diese Kosten nach Rz 776 EStR 2000 zur Gänze von den regulär zu ermittelnden Einkünften aus der Gebäudeveräußerung abzugsfähig.

²³⁾ Vgl Erläuterung 69 BlgNR 28. GP 43.

²⁴⁾ Das BMF vertritt allerdings in Rz 3705 EStR 2000 die Ansicht, dass der Gewinnfreibetrag, soweit er auf den Grundstücksveräußerungsgewinn entfällt, von diesem abzuziehen ist, sofern für den sondersteuersatzbegünstigten Gewinn nicht von der Regelbesteuerung Gebrauch gemacht wird (dazu kritisch Jakom/Kanduth-Kristen, EStG [2025] § 10 Rz 15).

bäudes verrechnet werden, die steuerpflichtigen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen betragen daher € 30.000,-.²⁵⁾

Bei **Verlusten** oder **negativen Einkünften** aus der Veräußerung von umgewidmetem Grund und Boden fällt **kein Zuschlag** an.

Auf die **Einstufung des Rechtsgeschäfts** als entgeltlich oder unentgeltlich hat der Umwidmungszuschlag keinen Einfluss, weil er weder den Wert des Grundstücks noch die Gegenleistung beeinflusst.²⁶⁾

E. Bewertung der Neuregelung

Aus steuersystematischer Sicht ist die Neuregelung kritisch zu sehen. Zwar verweisen die Erläuterungen begründend auf das Leistungsfähigkeitsprinzip, doch ist die Erhöhung des Veräußerungsergebnisses um einen fiktiven Betrag gerade nicht vom Leistungsfähigkeitsprinzip gedeckt. Die steuerliche Leistungsfähigkeit folgt aus dem Erzielen von Einkommen am Markt. Das Markteinkommen wiederum ergibt sich im hier relevanten Kontext aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis des umgewidmeten Grund und Bodens und den Anschaffungskosten bzw dem Buchwert abzüglich allfälliger Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sohin aus der marktmäßig realisierten (Netto-)Wertsteigerung. Der Umwidmungszuschlag führt hingegen zu fiktiven Einkünften und verstößt somit gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip.²⁷⁾

Dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit wird der Umwidmungszuschlag, der zur Besteuerung fiktiver Einkünfte führt, nicht gerecht.

Weitergabe von Grundstücken ggf über Jahrzehnte in Evidenz gehalten werden muss. Je länger die Behaltdauer ist, desto

Anzumerken ist zudem, dass der Gesetzgeber mit dem Abstellen auf Umwidmungen nach dem 31. 12. 2024 und der Einführung eines unbefristet anzuwendenden Umwidmungszuschlags erneut eine Regelung schafft, die bei der unentgeltlichen

eher wird zudem der Grenzwert von 23,08% (Anschaffungskosten bzw Buchwert plus abzugsfähige Kosten im Verhältnis zum Veräußerungserlös) erreicht werden, ab dem es zu einer 100%igen Besteuerung des Veräußerungserlöses kommt.

Schlussstrich

Wird ein nach dem 31. 12. 2024 umgewidmetes Grundstück nach dem 30. 6. 2025 veräußert, ist der auf Grund und Boden entfallende Gewinn bzw Überschuss um einen Umwidmungszuschlag von 30% zu erhöhen. Dies gilt für Grundstücke des Alt- und Neuvermögens im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz. Vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips ist die Regelung kritisch zu sehen, bildet doch der tatsächlich erzielte Gewinn bzw Überschuss den Maßstab, an dem die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen gemessen wird. Die Erhöhung der Steuerbemessungsgrundlage um einen pauschalen Zuschlag, der in bestimmten Konstellationen zu einer Besteuerung des gesamten Veräußerungserlöses führen kann, wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht gerecht.

²⁵⁾ ME kann die Verlustverrechnung in diesem Fall unmittelbar iRd Ermittlung der ImmoESt durch den Parteienvertreter erfolgen, denn auch nach der bisherigen Rechtslage wären die Einkünfte für das bebaute Grundstück des Privatvermögens ohne Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude als Differenz zwischen Veräußerungserlös (€ 600.000,-) und Anschaffungs- bzw Herstellungskosten (in Summe € 580.000,-) zu ermitteln.

²⁶⁾ Siehe auch ErläutRV 69 BlgNR 28. GP 43.

²⁷⁾ So auch der Tenor in mehreren Stellungnahmen zum Ministerialentwurf. Siehe ua die Stellungnahmen der Kammer der Steuerberater:innen und Wirtschaftsprüfer:innen, 31/SN-16/ME 28. GP 1f, sowie der Vereinigung der österreichischen Richterinnen und Richter, 25/SN-16/ME 28. GP 1f.

Genjus KI

Intelligenz trifft Kompetenz.

genjus.manz.at

Ihr KI-basierter Assistent für die Rechtsrecherche.

Jetzt entdecken:



genjus.manz.at



