

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Jubiläumsausgabe 20 Jahre taxlex

- > Verdeckte Ausschüttung
- > Grundstücksveräußerungen
- > Bestimmung des „Schwerpunkts“ nach § 2 Abs 1 EAVG
- > Teilpensionsgesetz
- > Außenprüfung im Wandel der Zeit
- > Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht
- > Formlose Auskunft und Auskunftsbescheid im Vergleich
- > Abgabenfestsetzende Stelle in der Wiederaufnahme

Exklusiv-
Beiträge von
Schriftleitung und
Redaktion!



Regelbesteuerungsoption und Veranlagungsoption bei Grundstücksveräußerungen natürlicher Personen in Zahlen

BEITRAG. Die taxlex feierte ihren 20. Geburtstag! Von Beginn an durfte ich unter der bewährten Schriftleitung von Sabine Kirchmayr-Schliesselberger und Markus Achatz im Redaktionsteam mitwirken. Die taxlex hat sich in den 20 Jahren sehr gut entwickelt – in diesem Sinne: ad multos annos!

Zwar ist die mit 1. 4. 2012 eingeführte Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen (samt den Änderungen für betriebliche Grundstückssubstanzgewinne natürlicher Personen) noch nicht ganz so alt wie die taxlex, Stoff für viele Druckseiten hat sie aber bereits geliefert. Nachfolgend wird die Thematik der Regelbesteuerungsoption und Veranlagungsoption erörtert und mit Zahlen aus den Jahren 2012 bis 2021 unterlegt. taxlex 2025/65



Dr.ⁱⁿ Sabine Kanduth-Kristen, LL.M., StB, 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. Ausgangslage

1. Besonderer Steuersatz für Grundstücksveräußerungen natürlicher Personen

Einkünfte aus privaten und betrieblichen Grundstücksveräußerungen natürlicher Personen¹⁾ unterliegen – sofern nicht eine Ausnahme gem § 30a Abs 3 EStG für Grundstücke des Umlaufvermögens und Grundstücke sog Immobilienentwickler²⁾ oder gem § 30a Abs 4 EStG für Veräußerungen gegen nach dem Zuflussprinzip zu erfassenden Renten greift³⁾ – dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG. Dieser beträgt seit 2016 30%, von 2012 bis 2015 betrug der besondere Steuersatz 25%. Maßgeblich für die Zuordnung des Veräußerungsvorgangs und damit auch für die Abgrenzung im Zuge der Erhöhung des besonderen Steuersatzes ab 2016 ist im privaten Bereich der Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts, im betrieblichen Bereich hingegen der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums.⁴⁾ Bei Abschluss des Kaufvertrags vor dem 1. 1. 2016 und Zufluss des Veräußerungserlöses nach dem 31. 12. 2015 kommt daher weiterhin der besondere Steuersatz von 25% zur Anwendung.

Im betrieblichen Bereich natürlicher Personen unterliegen dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 3 EStG Einkünfte aus der Veräußerung, Zuschreibung und Entnahme von Grundstücken.

Die Anwendung des besonderen Steuersatzes geht mit einem Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenabzugsverbot einher, denn gem § 20 Abs 2 Z 3 lit b EStG dürfen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG angewendet wird.

2. Regelbesteuerungsoption

§ 30a Abs 2 EStG sieht eine Option zur Regelbesteuerung vor. Danach kann auf Antrag anstelle des besonderen Steuersatzes der allgemeine Steuertarif angewendet werden. Die Regelbesteuerungsoption kann allerdings nur für sämtliche Einkünfte,

die dem besonderen Steuersatz unterliegen, gezogen werden. Eine Einschränkung auf einzelne (von mehreren) Grundstücksveräußerungen in einem Veranlagungszeitraum ist nicht möglich. Zudem sieht § 30 Abs 7 EStG vor, dass die dort geregelten Verlustausgleichsbeschränkungen auch im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gelten. Zur Vorteilhaftigkeit der Regelbesteuerungsoption s Pkt B.

3. Veranlagungsoption

§ 30b Abs 3 EStG enthält eine Veranlagungsoption. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die vom Parteienvertreter eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, sind auf Antrag mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG zu veranlagern. Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten. Für den betrieblichen Bereich ist keine Veranlagungsoption vorgesehen, da betriebliche Grundstücksveräußerungen natürlicher Personen jedenfalls in die Steuererklärung aufzunehmen sind. Wurde eine besondere Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG entrichtet, ist die Veranlagung auch für private Grundstücksveräußerungen zwingend.

Anders als die Regelbesteuerungsoption kann die Veranlagungsoption auf einzelne Grundstücksveräußerungen be-

¹⁾ Auf juristische Personen wird in dem Beitrag nicht näher eingegangen.

²⁾ Damit ist gemeint, dass ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt (§ 30a Abs 3 Z 2 EStG). Darüber hinaus sind in § 30a Abs 3 Z 3 und 4 EStG iS einer Übergangsvorschrift Ausnahmen für Grundstücke vorgesehen, soweit deren Buchwert durch eine vor dem 1. 4. 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert wurde oder soweit auf diese vor dem 1. 4. 2012 aufgedeckte stille Reserven übertragen wurden.

³⁾ Siehe dazu im Detail etwa Leitner in Hofstätter/Reichel, EStG (72. Lfg 2023) § 30a Rz 20ff und 26ff; Hammerl in Doralt et al, EStG (17. Lfg 2014) § 30a Rz 18ff.

⁴⁾ Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP, 7; Leitner/Urtz in Urtz, Immobiliensteuer Update 2013 (2014) 19f; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸ (2025) § 30 Rz 3 und § 30a Rz 3.

schränkt werden. Zu den Anwendungsfällen der Veranlagungsoption s Pkt C.

4. Immobilienvermögen und besondere Vorauszahlung

Im Fall der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch einen Parteienvertreter hat dieser neben einer Mitteilung iSd § 30c Abs 1 EStG auch eine Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienvermögen vorzunehmen. Damit entfällt für den Veräußerer bei privaten Grundstücksveräußerungen die Verpflichtung zur Veranlagung der Einkünfte, außer die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten (Abgeltungswirkung der Immobilienvermögen, § 30b Abs 2 EStG). Die Veranlagungs- und Regelbesteuerungsoption stehen ihm aber dennoch offen. Im betrieblichen Bereich entfaltet die Abfuhr der Immobilienvermögen hingegen keine Abgeltungswirkung, die Einkünfte aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen sind daher jedenfalls in die Steuererklärung aufzunehmen und – ausgenommen im Fall einer Regelbesteuerungsoption – mit dem besonderen Steuersatz zu veranlagern.

Sollte keine Entrichtung der Immobilienvermögen durch einen Parteienvertreter erfolgen, hat der Steuerpflichtige gem § 30b Abs 4 EStG grundsätzlich eine besondere Vorauszahlung zu entrichten.⁵⁾ In diesem Fall tritt keine Abgeltungswirkung ein, und es ist eine Veranlagung der Einkünfte vorzunehmen.

Im betrieblichen Bereich ist bei Grundstücksveräußerungen idR ebenfalls eine besondere Vorauszahlung zu leisten, wenn keine Immobilienvermögen durch einen Parteienvertreter abgeführt wird. Keine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung besteht jedoch bei der Entnahme oder Zuschreibung von Grundstücken.⁶⁾

5. Erhebung der Statistik Austria

Auf Basis einer bei der Statistik Austria von der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt in Auftrag gegebenen Auswertung der Steuererklärungsformulare für natürliche Personen wurde für die Jahre 2012 bis 2021 ua erhoben, in wie vielen Fällen für sonderbesteuerte Grundstücksveräußerungen im privaten und betrieblichen Be-

reich zur Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG optiert wurde und wie hoch die damit in Verbindung stehenden Einkünfte waren.⁷⁾ Zudem wurde ermittelt, wie oft im privaten Bereich die Veranlagungsoption gezogen wurde und wie hoch die damit in Verbindung stehenden Einkünfte waren. Die Ergebnisse werden nachstehend in konsolidierter Form wiedergegeben:⁸⁾

Auf Basis einer Auswertung der Steuererklärungsformulardaten für 2012 bis 2021 durch die Statistik Austria können Zahlen zur Ausübung von Regelbesteuerungsoption und Veranlagungsoption präsentiert werden.

Im betrieblichen Bereich geht der Erfassung im Formular E 1 ggf ein Ausgleich von Substanzgewinnen und -verlusten sonderbesteuerten Grundstücke gem § 6 Z 2 lit d EStG voraus. Dieser Ausgleich wird im Formular E 1 a in der Kennzahl 9316 dargestellt. Ein allfälliger positiver Überhang aus der Verrechnung von Substanzgewinnen und -verlusten fließt in der Folge in die jeweiligen Kennzahlen des Formulars E 1 ein, so dass der Ermittlung der oa Einkünfte ein entsprechender Verlustausgleich vorangegangen sein kann. Verlustüberhänge im betrieblichen Bereich scheinen im Formular E 1 nicht auf (die – gekürzte – Verrechnung des Verlustüberhangs erfolgt über das Formular E 1a) und sind daher in der obigen Darstellung nicht erfasst.

⁵⁾ Diese Verpflichtung entfällt bei steuerbefreiten Einkünften, bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens, soweit die stillen Reserven gem § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden und soweit der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird.

⁶⁾ Vgl EStR 2000, Rz 6738; Bodis/Hammerl in Doralt et al, EStG (18. Lfg 2016) § 30b Rz 55; Leitner in Hofstätter/Reichel, EStG (72. Lfg 2023) § 30a Rz 18.

⁷⁾ Für die Mitarbeit bei der Vorstrukturierung der Datenerhebung und Auswertung der Daten für das Musterjahr 2020 danke ich Univ.-Ass. Mag^a Marlene Komarek.

⁸⁾ Quelle: Auswertung der Statistik Austria, Kennzahlen Kz 500, Kz 501, Kz 502, Kz 961, Kz 962, Kz 963, Kz 551, Kz 552, Kz 553, Kz 572, Kz 573, Kz 574, Kz 985, Kz 986, Kz 987 des E 1-Formulars sowie Kz 9746 des Formulars E 1c.

Jahr	Betriebliche Grundstücksveräußerungen		Private Grundstücksveräußerungen		Summe Fälle	Summe Einkünfte (€)
	Fälle	Einkünfte (€)	Fälle	Einkünfte (€)		
2012	887	59,749.117	19.836	395,141.360	20.723	454,890.477
2013	1.215	81,061.989	11.336	281,088.990	12.551	362,150.979
2014	1.328	78,077.048	9.934	266,735.847	11.262	344,812.895
2015	1.495	127,299.348	9.988	300,144.890	11.483	427,444.238
2016	1.274	99,489.624	6.180	214,465.910	7.454	313,955.534
2017	1.210	115,185.647	6.189	221,263.007	7.399	336,448.654
2018	1.263	118,220.561	5.896	206,489.479	7.159	324,710.040
2019	1.176	117,628.892	5.763	238,927.174	6.939	356,556.066
2020	1.080	105,280.989	4.670	203,629.703	5.750	308,910.692
2021	1.022	121,465.853	4.871	254,492.718	5.893	375,958.571

Tabelle 1: Veranlagungsfälle iZm sonderbesteuerten Substanzgewinnen betreffend Grundstücke [Quelle: Statistik Austria; eigene Berechnung]

Im privaten Bereich können sich bei Regeleinkünfteermittlung Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen ergeben, für deren Ausgleich die Einschränkungen des § 30 Abs 7 EStG zu beachten sind. Ein allfälliger Ausgleich von Verlusten innerhalb der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ist in der Tabelle bei der Ermittlung der Einkünfte berücksichtigt.

In den nachfolgenden Abschnitten erfolgt eine nähere Darstellung und Erläuterung der aggregierten Zahlen.

B. Ausübung der Regelbesteuerungsoption

Mit dem Antrag auf Regelbesteuerung fließen die Einkünfte aus privaten und betrieblichen Grundstücksveräußerungen in den Gesamtbetrag der Einkünfte und das Einkommen ein und unterliegen dem progressiven Einkommensteuertarif. Infolge der Einrechnung in das zu versteuernde Einkommen entfalten sie – anders als bei Anwendung des besonderen Steuersatzes – Progressionswirkung. Der damit verbundene Schatteneffekt (progressionserhöhende Wirkung) ist bei Vorhandensein anderer progressiv besteuert Einkünfte im Zuge von Vorteilhaftigkeitsüberlegungen zur Ausübung der Option zu beachten.⁹⁾ Während die Verlustausgleichsbeschränkungen des § 30 Abs 7 EStG für private Grundstücksveräußerungen auch im Zuge der Regelbesteuerung zur Anwendung kommen (s Pkt A.2.), können Verluste aus anderen Einkunftsquellen (sofern keine spezifischen Verlustausgleichsverbote bestehen) mit den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen verrechnet werden. Wird der besondere Steuersatz infolge der Regelbesteuerungsoption nicht angewendet, sind Betriebsausgaben und Werbungskosten, die in Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung stehen, seit 2016 abzugsfähig (§ 20 Abs 2 Z 3 lit b EStG greift nicht).

Daraus folgt, dass die Ausübung der Regelbesteuerungsoption insb in folgenden Fällen sinnvoll sein kann:

- ▶ bei Vorliegen von (insgesamt) geringen Einkünften, so dass sich durch die Anwendung des progressiven Tarifs eine geringere Steuerbelastung ergibt als bei Anwendung des besonderen Steuersatzes (zu beachten ist jedoch der Schatteneffekt für andere Einkünfte durch Einbeziehung der Grundstücksveräußerungseinkünfte in die Tarifbesteuerung);

Beispiel

Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung betragen € 50.000,-. Bei Anwendung des besonderen Steuersatzes iHv 30% ergibt sich eine Steuerbelastung von € 15.000,-. Liegen keine anderen Einkünfte vor, beträgt die tarifliche Einkommensteuerbelastung für 2025 € 11.593,10. Eine Regelbesteuerungsoption wäre daher vorteilhaft.

Bei anderen zu versteuernden Einkünften iHv € 5.000,- (Absatzbeträge und Negativsteuer bleiben außer Betracht) wäre die Regelbesteuerungsoption nach wie vor vorteilhaft (Steuer laut Tarif: € 13.593,10). Übersteigen die anderen zu versteuernden Einkünfte jedoch die Höhe von € 8.520,-, bringt die Regelbesteuerungsoption keinen Vorteil (Steuer laut Tarif bei € 58.520,- = € 15.001,10).

- ▶ bei Vorliegen von ausgleichsfähigen Verlusten aus anderen Einkunftsquellen zur Verrechnung mit positiven Einkünften

aus Grundstücksveräußerungen (zu prüfen wären allerdings die Vortragsfähigkeit dieser Verluste und allfällige zukünftige Verlustverrechnungsmöglichkeiten);

- ▶ bei Vorliegen eines Verlustvortrags zur Verrechnung mit positiven Einkünften aus Grundstücksveräußerungen (dieser steht dann allerdings für andere Verrechnungen in Zukunft nicht mehr zur Verfügung);
- ▶ bei Werbungskosten/Betriebsausgaben in Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung, die infolge der Regelbesteuerung abzugsfähig werden;
- ▶ bei Anwendung von Tarifbegünstigungen (zB Hälftesteuersatz gem § 37 Abs 5 EStG im Zuge einer Betriebsveräußerung).

In den Einkommensteuererklärungsformularen ist Regelbesteuerung durch Ankreuzen eines Kästchens (Pkt 8.2 des Formulars E 1) zu beantragen.

Die Vorteilhaftigkeit der Regelbesteuerungsoption ist insb bei niedrigen Einkünften, zum Verlustausgleich und bei Anwendung von Tarifbegünstigungen zu prüfen.

In den Jahren 2012 bis 2021 stellt sich die Inanspruchnahme der Regelbesteuerungsoption für private und betriebliche Grundstücksveräußerungen nach den Erhebungen der Statistik Austria wie in Tabelle 2 ersichtlich dar.¹⁰⁾

Im Verhältnis zu den gesamten Veranlagungsfällen im betrieblichen Bereich (s Pkt A.5.) lag die Beantragung der Regelbesteuerungsoption im Betrachtungszeitraum prozentuell zwischen rd 18% der Fälle (2015: 262 [Tabelle 2, Spalte 2] von 1495 [Tabelle 1, Spalte 2]) und rd 27% der Fälle (2017: 332 [Tabelle 2, Spalte 2] von 1210 [Tabelle 1, Spalte 2]). Im Jahr 2017 wurde dem Volumen nach für rd 38% der veranlagten Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen und -entnahmen (rd € 44 Mio [Tabelle 2, Spalte 3] von insgesamt rd € 115 Mio [Tabelle 1, Spalte 3]) die Tarifbesteuerung beantragt. Ab 2016 (Erhöhung des Steuersatzes auf 30%); lag der prozentuelle Anteil der Optionsfälle durchgehend über dem Niveau der Jahre 2012 bis 2015. Absolut stiegen die Fallzahlen und Volumina 2016 im Vergleich zu 2015 merklich an. Nach den Detailauswertungen¹¹⁾ sind im betrachteten Zeitraum jeweils mehr als 50% der Fälle¹²⁾ und jeweils mehr als 80% des Einkünftevolumens¹³⁾ im betrieblichen Bereich der Einkunftsart „Einkünfte aus Gewerbebetrieb“ zuzurechnen.

⁹⁾ Siehe dazu Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸ (2025) § 30a Rz 10.

¹⁰⁾ Quelle: Auswertung der Statistik Austria, Kennzahlen Kz 500, Kz 501, Kz 502, Kz 572, Kz 573, Kz 574, Kz 985, Kz 986, Kz 987 des E 1-Formulars sowie Kz 9746 des Formulars E 1c, bei Beantragung der Regelbesteuerungsoption für betriebliche und/oder private Substanzgewinne betreffend Grundstücke (Grundstücksveräußerungen und Entnahmen von Betriebsgrundstücken); Pkt 8.2 des Formulars E 1.

¹¹⁾ Hier nicht abgedruckt.

¹²⁾ Ausgenommen im Jahr 2021: rd 49% der Fälle.

¹³⁾ Ausgenommen im Jahr 2015: rd 77% des Einkünftevolumens.

Bei privaten Grundstücksveräußerungen wird die Regelbesteuerungsoption sowohl bei pauschaler als auch bei regulärer Einkünfteermittlung genutzt.

Für private Grundstücksveräußerungen ist die Gesamtzahl der Fälle und das Gesamtvolumen der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen nicht bekannt, weil bei Abfuhr der Immobilienertragsteuer durch einen Parteienvertreter grundsätzlich Abgeltungswirkung eintritt und daher keine Angabe in der Steuererklärung erfolgt. Die Detailauswertungen zum privaten Bereich zeigen, dass die Regelbesteuerungsoption in der Praxis sowohl bei pauschaler Einkünfteermittlung als auch bei Regeleinkünfteermittlung zum Tragen kommt, wobei bis zum Jahr 2021 die Anzahl der Regelbesteuerungsoptionsfälle bei

pauschaler Einkünfteermittlung überwiegt. Bei einer Durchschnittsbetrachtung ist das Einkünftevolumen pro Fall bei pauschaler Einkünfteermittlung allerdings – wenig überraschend – geringer als bei Regeleinkünfteermittlung. Nachstehend sind die Fallzahlen bei pauschaler Einkünfteermittlung (inkl Umwidmungsfälle) und Regeleinkünfteermittlung dargestellt:¹⁴⁾

pauschaler Einkünfteermittlung überwiegt. Bei einer Durchschnittsbetrachtung ist das Einkünftevolumen pro Fall bei pauschaler Einkünfteermittlung allerdings – wenig überraschend – geringer als bei Regeleinkünfteermittlung. Nachstehend sind die Fallzahlen bei pauschaler Einkünfteermittlung (inkl Umwidmungsfälle) und Regeleinkünfteermittlung dargestellt:¹⁴⁾

¹⁴⁾ Quelle: Auswertung der Statistik Austria, Kennzahlen Kz 572, Kz 573, Kz 574, Kz 985, Kz 986, Kz 987 des E 1-Formulars, bei Beantragung der Regelbesteuerungsoption für private Substanzgewinne betreffend Grundstücke; Pkt 8.2 des Formulars E 1.

Jahr	Betriebliche Grundstücksveräußerungen		Private Grundstücksveräußerungen		Summe Fälle	Summe Einkünfte (€)
	Fälle	Einkünfte (€)	Fälle	Einkünfte (€)		
2012	167	9,178.086	1.638	20,886.389	1.805	30,064.475
2013	245	12,799.799	1.201	19,332.616	1.446	32,132.415
2014	251	15,183.473	1.128	20,699.884	1.379	35,883.357
2015	262	24,094.398	1.166	21,542.092	1.428	45,636.490
2016	318	33,157.460	1.207	26,876.753	1.525	60,034.213
2017	332	44,269.258	1.199	33,627.995	1.531	77,897.253
2018	335	40,517.695	1.181	28,333.921	1.516	68,851.616
2019	309	26,254.382	1.224	31,256.996	1.533	57,511.378
2020	275	22,031.505	992	21,899.586	1.267	43,931.091
2021	216	31,185.458	1.097	26,563.243	1.313	57,748.701

Tabelle 2: Ausübung der Regelbesteuerungsoption für Substanzgewinne betreffend Grundstücke [Quelle: Statistik Austria; eigene Berechnung]

Jahr	Pauschale Einkünfteermittlung		Regeleinkünfteermittlung		Summe Fälle	Summe Einkünfte
	Fälle	Einkünfte	Fälle	Einkünfte		
2012	1.168	11,830.143	470	9,056.246	1.638	20,886.389
2013	818	12,593.247	383	6,739.369	1.201	19,332.616
2014	767	12,502.719	361	8,197.165	1.128	20,699.884
2015	810	16,952.071	356	4,590.021	1.166	21,542.092
2016	832	17,915.851	375	8,960.902	1.207	26,876.753
2017	806	18,445.115	393	15,182.880	1.199	33,627.995
2018	799	15,651.166	382	12,682.755	1.181	28,333.921
2019	697	16,861.357	527	14,395.639	1.224	31,256.996
2020	623	12,094.116	369	9,805.470	992	21,899.586
2021	457	9,881.007	640	16,682.236	1.097	26,563.243

Tabelle 3: Regelbesteuerungsoption bei pauschaler Einkünfteermittlung und Regeleinkünfteermittlung für private Grundstücksveräußerungen [Quelle: Statistik Austria; eigene Berechnungen]

Jahr	Betriebliche Grundstücksveräußerungen		Private Grundstücksveräußerungen		Summe Fälle	Summe Einkünfte
	Fälle	Einkünfte	Fälle	Einkünfte		
2012	720	50,571.031	18.198	374,254.971	18.918	424,826.002
2013	970	68,262.190	10.135	261,756.374	11.105	330,018.564
2014	1.077	62,893.575	8.806	246,035.963	9.883	308,929.538
2015	1.233	103,204.950	8.822	278,602.798	10.055	381,807.748
2016	956	66,332.164	4.973	187,589.157	5.929	253,921.321
2017	878	70,916.389	4.990	187,635.012	5.868	258,551.401
2018	928	77,702.866	4.715	178,155.558	5.643	255,858.424
2019	867	91,374.510	4.539	207,670.178	5.406	299,044.688
2020	805	83,249.484	3.678	181,730.117	4.483	264,979.601
2021	806	90,280.395	3.774	227,929.475	4.580	318,209.870

Tabelle 4: Veranlagung von Substanzgewinnen betreffend Grundstücke [Quelle: Statistik Austria; eigene Berechnungen]

C. Ausübung der Veranlagungsoption

Die Veranlagungsoption bezieht sich ausschließlich auf private Grundstücksveräußerungen. Im Unterschied zur Regelbesteuerungsoption erfolgt die Veranlagung in der Schedule zum besonderen Steuersatz. Mit Hilfe der Veranlagungsoption kann insb

- ▶ eine Verrechnung positiver und negativer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr stattfinden;
- ▶ eine Verteilung von auf 60% gekürzten Verlusten über 15 Jahre oder auf Antrag ein sofortiger Verlustausgleich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung vorgenommen werden (diesfalls müssen jedoch sämtliche Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen zwecks Ermittlung des Verlusts von der Veranlagungsoption erfasst sein);¹⁵⁾
- ▶ eine Berücksichtigung allfälliger nachträglicher Anschaffungs- oder Herstellungskosten desselben Veranlagungszeitraums erfolgen;
- ▶ eine fehlerhafte Berechnung der Immobilienertragsteuer korrigiert werden;
- ▶ die Einkünfteermittlung bei Altvermögen von der pauschalen Ermittlung auf die Regeleinkünfteermittlung und umgekehrt geändert werden.

Die Veranlagungsoption dient insb dem Ausgleich von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen sowie zur Korrektur fehlerhafter Selbstberechnungen oder der Art der Einkünfteermittlung.

Eine Veranlagung mit dem besonderen Steuersatz ist jedenfalls vorzunehmen, wenn keine Abgeltungswirkung gegeben ist, insb bei Leistung einer besonderen Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG und bei betrieblichen Substanzgewinnen betreffend Grundstücke, für die generell keine Abgeltungswirkung vorgesehen ist. Auch diese Fälle sind in der obenstehenden Auswertung in Tabelle 4 erfasst.¹⁶⁾

Die §§ 30b und 30c EStG waren gem § 124b Z 217 EStG erst ab 1. 1. 2013 anzuwenden, so dass für Parteienvertreter im Jahr 2012 keine Verpflichtung zur Mitteilung, Selbstberech-

nung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer¹⁷⁾ und für Steuerpflichtige keine Verpflichtung zur Entrichtung einer besonderen Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG bestand. Dies erklärt die hohe Zahl an Veranlagungsfällen bei privaten Grundstücksveräußerungen in diesem Jahr. Aber auch in den Jahren 2013 bis 2015 bewegte sich die Zahl der Veranlagungsfälle auf relativ hohem Niveau (die Gesamtanzahl an privaten Grundstücksveräußerungen ist allerdings aufgrund der Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer nicht bekannt), mit 2016 verringern sich die Fallzahlen merklich mit in der Folge sinkender Tendenz. Für 2015 lassen sich sowohl erhöhte Fallzahlen als auch ein erhöhtes Einkünftevolumen feststellen (s auch Tabelle 1). Dies könnte auf Vorzieheffekte im Hinblick auf die Anhebung des besonderen Steuersatzes von 25% auf 30% ab 1. 1. 2016 zurückzuführen sein. Derartige Effekte führt der Bundesminister für Finanzen (BMF) – ohne nähere zahlenmäßige Nachweise – auch in einer parlamentarischen Anfragebeantwortung zu den Wirkungen der Steuerreform 2015/2016 an.¹⁸⁾

D. Immobilienertragsteuer und besondere Vorauszahlung

Um näherungsweise abschätzen zu können, wie sich die Veranlagung von Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen aufgrund einer Pflichtveranlagung oder Ausübung der Veranlagungsoption im Verhältnis zu den gesamten privaten Grundstücksveräußerungen eines Veranlagungszeitraums dar-

¹⁵⁾ Vgl Jakom/Kanduth-Kristen, EStG¹⁸ (2025) § 30b Rz 10.

¹⁶⁾ Quelle: Auswertung der Statistik Austria, Kennzahlen Kz 551, Kz 552, Kz 553, Kz 961, Kz 962, Kz 963, Kz 572, Kz 573, Kz 574, Kz 985, Kz 986, Kz 987 des E 1-Formulars, ohne Beantragung der Regelbesteuerungsoption für betriebliche und/oder private Substanzgewinne betreffend Grundstücke (Pkt 8.2 des Formulars E 1).

¹⁷⁾ Gem § 124b Z 218 EStG konnten Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer vornahmen, für Grundstücksveräußerungen nach dem 31. 3. 2012 und vor dem 1. 1. 2013 einen Betrag in Höhe der Immobilienertragsteuer gem § 30b Abs 1 EStG selbst berechnen und entrichten. Die Entrichtung entfaltete für den Veräußerer Abgeltungswirkung.

¹⁸⁾ Siehe Anfragebeantwortung vom 12. 5. 2017, 11924/AB, 8, zur Anfrage vom 13. 3. 2017, 12299/J.

stellt, wird nachfolgend eine Gegenüberstellung der in der Steuererklärung erfassten anrechenbaren Immobilienertragsteuer bzw besonderen Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG und dem Gesamtvolumen an unterjährig direkt abgeführter Immobilienertragsteuer vorgenommen. Dabei sind der private und der (zwingend zu veranlagende) betriebliche Bereich natürlicher Personen umfasst, da eine Aufschlüsselung der Zahlen auf diese Bereiche für die direkt abgeführte Immobilienertragsteuer fehlt. Zudem können sich Unschärfen in zeitlicher Hinsicht aufgrund des Auseinanderfallens von Veräußerungszeitpunkt und Abfuhr der Immobilienertragsteuer ergeben sowie hinsichtlich der von nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften abgeführten Immobilienertragsteuer.¹⁹⁾

2016 sind die Veranlagungsfälle im Bereich privater Grundstücksveräußerungen stark zurückgegangen und seitdem rückläufig.

Die Werte zum (unterjährig) direkt abgeführten Teil der Immobilienertragsteuer stammen für die Jahre 2013 bis 2016 aus einer Anfragebeantwortung des BMF.²⁰⁾ In

der Anfragebeantwortung wird darauf hingewiesen, dass das Gesamtsteueraufkommen aus Grundstücksveräußerungen aufgrund der unterschiedlichen Erhebungsformen („Selbsterklärung und Direktabfuhr“, Veranlagungsoption, Regelbesteuerungsoption) nicht direkt verfügbar ist.²¹⁾ Die direkt abgeführte Immobilienertragsteuer (bzw besondere Vorauszahlung) wird budgettechnisch in der veranlagten Einkommensteuer bzw Körperschaftsteuer erfasst und nicht gesondert ausgewiesen. In den Monatsberichten des BMF an das Parlament wird der Aufkommensteil der direkt abgeführten Immobilienertragsteuer jedoch (zumeist) iZm der veranlagten Einkommensteuer angeführt.²²⁾ Zudem finden sich Ausführungen hierzu in den Berichten des BMF gem § 47 Abs 2 und 2a BHG 2013 zum vorläufigen Gebarungserfolg.²³⁾ Auch wenn diese Zahlen nicht final sind,²⁴⁾ wird das Volumen an unterjährig direkt abgeführter Immobilienertragsteuer²⁵⁾ damit näherungsweise zum Ausdruck gebracht. Die Werte zur anrechenbaren Immobilienertragsteuer bzw besonderen Vorauszahlung stammen aus der Erhebung der Statistik Austria. Die Zahlen (in € Mio; gerundet) stellen sich wie folgt dar:²⁶⁾

Jahr	Direkt abgeführte ImmoEST	In E 1 erklärte ImmoEST/besondere VZ
2012	kA	12
2013	223	40
2014	357	41
2015	416	90
2016	516	81
2017	549	93
2018	671	93
2019	770	109
2020	794	86
2021	1.008	107

Tabelle 5: Erklärte ImmoEST/besondere VZ im Vergleich zur direkt abgeführten ImmoEST

Aus der Darstellung folgt näherungsweise,²⁷⁾ dass für den Großteil der privaten Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen die Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer – mangels Anführung der unterjährig entrichteten Beträge in der Steuererklärung – in Anspruch genommen wird. Für den betrieblichen Bereich besteht keine Abgeltungswirkung, so dass die direkt abgeführte Immobilienertragsteuer (besondere Vorauszahlung) in der Steuererklärung als anrechenbare Steuer zu erfassen ist.

Schlussstrich

Daten über das Gesamtvolumen an dem besonderen Steuersatz unterliegenden Grundstücksveräußerungen liegen aufgrund der Abgeltungswirkung der Immobilienertragsteuer für private Grundstücksveräußerungen nicht vor. Die vorstehenden Zahlen zeigen, dass sowohl die Regelbesteuerungsoption als auch die Veranlagungsoption in der Praxis bedeutsam sind, wenn auch die Veranlagungsfälle im Bereich der privaten Grundstücksveräußerungen seit dem Jahr 2016 merklich zurückgegangen sind.

¹⁹⁾ Siehe FN 22.

²⁰⁾ Anfragebeantwortung vom 18. 1. 2019, 2288/AB 26. GP, 5, zur Anfrage vom 20. 11. 2018, 2308/J 26. GP.

²¹⁾ Anfragebeantwortung vom 18. 1. 2019, 2288/AB 26. GP, 3.

²²⁾ Eine von Körperschaften abgeführte Immobilienertragsteuer bzw besondere Vorauszahlung sollte in den Werten daher nicht enthalten sein. Allerdings sehen die Berichte keinen gesonderten Ausweis der direkt abgeführten Immobilienertragsteuer durch Körperschaften vor, so dass letztlich nicht klar ist, ob nicht auch diese in den Zahlen enthalten ist.

²³⁾ Anzumerken ist, dass die Angaben nicht in jedem Monatsbericht zu finden sind und auch im Bericht über den vorläufigen Gebarungserfolg unterschiedlich dargestellt werden und wegen der Vorläufigkeit in den Folgeberichten häufig andere Detailwerte angeführt werden. Auch in den Bundesrechnungsabschlüssen erfolgt keine systematische zahlenmäßige Berichterstattung zur Immobilienertragsteuer.

²⁴⁾ So weichen etwa die (allerdings nur in Einzelfällen verfügbaren) Angaben in den Bundesrechnungsabschlüssen von den Zahlenangaben im vorläufigen Gebarungserfolg ab (zB für 2019: direkt abgeführte Immobilienertragsteuer laut vorläufigem Gebarungserfolg 2019: rd 770 Mio Euro; laut Bundesrechnungsabschluss 2019: rd 809 Mio Euro).

²⁵⁾ Die besondere Vorauszahlung gem § 30b Abs 4 EStG wird nicht ausdrücklich angeführt, sollte in den Werten aber enthalten sein (s Anfragebeantwortung vom 18. 1. 2019, 2288/AB 26. GP, 3, in der auch die besondere Vorauszahlung genannt wird).

²⁶⁾ Die Werte der Spalte „Direkt abgeführte ImmoEST“ stammen für die Jahre 2013 bis 2016 aus der Anfragebeantwortung 18. 1. 2019, 2288/AB 26. GP, 5 (auch hier wird vermerkt, dass es durch die Monatsabschlüsse zu Korrekturen der monatlichen Werte kommen kann); für 2017 und 2018 aus dem Bericht des BMF über den vorläufigen Gebarungserfolg 2018, 41; für 2019 aus dem Bericht über den vorläufigen Gebarungserfolg 2019, 44; für 2020 aus dem Bericht über den Monatserfolg für Dezember 2020, 10; für 2021 aus der Rückrechnung der im Monatsbericht für Dezember 2022, 16, angegebenen Werte. Die Werte der Spalte „Erklärte ImmoEST/besondere VZ“ ergeben sich aus der Auswertung der Kz 964, Kz 965, Kz 966, Kz 583, Kz 584, Kz 585, Kz 967, Kz 968, Kz 969, Kz 589, Kz 590, Kz 591, Kz 988, Kz 576, Kz 989 und Kz 579 des Formulars E 1 durch die Statistik Austria.

²⁷⁾ Mit Hinweis auf die dargestellten Unschärfen sowie der Unklarheit betreffend der von Körperschaften, die nicht unter § 7 Abs 3 KStG fallen, abgeführten Immobilienertragsteuer bzw besonderen Vorauszahlungen, die das Bild jedoch aus quantitativer Sicht nicht stark verändern dürften.