

Dr. Vinzenz Hamerle
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater

Mag. Sascha Noss
Steuerberater

Mag. Wolfgang Quirchmayr
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, CPA

Kanzleigründer:
Dkfm. Peter Pagitz
Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater

WIEN, am 19.03.2012
qu/sf/RS 02-Klienteninformation Pagitz

Sehr geehrte Klientin, sehr geehrter Klient!

Der steuerliche Teil des von der Regierung am 10.2.2012 präsentierten und ursprünglich als „Reformpaket 2012 – 2016“ bezeichneten Maßnahmenpakets soll bis 2016 insgesamt ein zusätzliches Steueraufkommen von rd. EUR 7,5 Mrd. bringen. Ein erheblicher Teil der geplanten Maßnahmen steht dabei unter dem Motto „Schließung von Steuerlücken“.

Nüchtern betrachtet handelt es sich aber bei den steuerlichen Maßnahmen, die am 17.2.2012 unter dem Titel „Stabilitätsgesetz 2012“ in Begutachtung gegangen sind, wohl weniger um ein „Reformpaket“, sondern vielmehr um ein echtes „Sparpaket“, das ganz schlicht und einfach zum Ziel hat, für die nächsten fünf Jahre ein zusätzliches Steueraufkommen zur Budgetsanierung zu generieren.

Inhaltlich betrachtet liegt der Schwerpunkt des steuerlichen Teils bei den einkommensteuerrechtlichen und umsatzsteuerrechtlichen Änderungen im Zusammenhang mit Immobilien sowie bei der als „Solidarabgabe“ bezeichneten Kürzung des Gewinnfreibetrages und der Anhebung der Steuersätze für sonstige Bezüge. Die geplanten steuerlichen Maßnahmen sollen nachfolgend – auf Basis der am 6.3.2012 im Ministerrat beschlossenen Regierungsvorlage des „1. Stabilitätsgesetzes 2012“ - im Detail dargestellt werden.

Nach den parlamentarischen Beratungen ist die Beschlussfassung im Parlament für den 28. März geplant. Die Kundmachung im BGBl soll teilweise Anfang April, teilweise Anfang Mai 2012 erfolgen. Wirksam werden die einzelnen Maßnahmen im Bereich der neuen Immobilienbesteuerung im Wesentlichen ab 1.4.2012, ansonsten ab 1.1.2013.

Darüberhinaus stehen wir Ihnen für Detailauskünfte selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen verbleiben wir bis zur nächsten aktuellen Information

Ihr Pagitz & Partner Team

INHALTSVERZEICHNIS

1. Die neue Besteuerung von Immobilien

1.1. Änderungen im Einkommensteuerrecht

1.1.1. *Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens*

1.1.2. *Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens*

1.1.3. *Mitteilung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer durch Partelenvertreter*

1.1.4. *Auswirkungen der geplanten Neuregelung und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen*

1.2. Veräußerung von Grundstücken durch Privatstiftungen

1.3. Umsatzsteuer

1.3.1. **Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Geschäftsraummiets**

1.3.2. **Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 auf 20 Jahre**

2. Befristete Solidarbeiträge für Besserverdiener (Sonderzahlungen, GFB)

3. Sonstige Änderungen bei der Einkommensteuer

3.1. **Ausländische Verluste**

3.2. **Änderung bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung**

3.3. **Änderungen bei der steuerlichen Forschungsförderung**

4. Pensionskassenpensionen

5. Sonstige Änderungen

1. Die neue Besteuerung von Immobilien

1.1. Änderungen im Einkommensteuerrecht

Nach geltender Rechtslage sind Gewinne aus der **Veräußerung privater Liegenschaften** als Spekulationsgewinne iSd § 30 EStG bekanntlich mit dem vollen Einkommensteuersatz steuerpflichtig, wenn die Liegenschaft innerhalb der **Spekulationsfrist von 10 Jahren** nach der Anschaffung mit Gewinn veräußert wird. Bei Veräußerung nach Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist ist der Gewinn steuerfrei.

Für Grundstücke, bei denen innerhalb von 10 Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG abgesetzt wurden (so genannte beschleunigte Zehntel- bis Fünfzehntelabsetzungen), verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

Gewinne aus der Veräußerung von Liegenschaften im Betriebsvermögen werden derzeit nur bei § 5-Gewinnermittlern (= gemäß § 189 UGB buchführungspflichtigen Gewerbetreibenden) voll besteuert; bei allen anderen Gewinnermittlungsarten sind Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von (nacktem) Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, hingegen steuerlich nicht zu berücksichtigen.

1.1.1. Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens

Ab 1.4.2012 sollen **Gewinne aus der Veräußerung privater Grundstücke** (=Grund und Boden samt Gebäude und grundstücksgleiche Rechte) auch außerhalb der 10- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist **generell besteuert werden**, und zwar mit dem **Sondersteuersatz von 25 %**, welcher sich an der durchgängigen 25 %igen Besteuerung der Kapitalerträge orientiert.

Damit soll laut den Erläuterungen einerseits eine Gleichbehandlung beider Kapitalveranlagungsformen hergestellt und andererseits die schlagartige Aufdeckung hoher stiller Reserven abgefedert werden. Der Steuersatz von 25 % trägt überdies dem Umstand Rechnung, dass die Veräußerungsgewinne bei Liegenschaften zu einem erheblichen Teil inflationsbedingt sind.

Maßgeblich für die zeitliche Zuordnung ist – wie schon bisher bei Spekulationsgeschäften – weiterhin das **schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft**.

Für die steuerliche Erfassung der Einkünfte gilt hingegen unverändert das Zuflussprinzip. Wird daher der Kaufvertrag vor dem 1.4.2012 abgeschlossen, ist auf den Veräußerungsvorgang weiterhin die bisherige (alte) Rechtslage anzuwenden, unabhängig davon, wann der Kaufpreis tatsächlich bezahlt wird und daher Steuerpflicht eintritt.

In Anlehnung an die bisherige Rechtslage bei der Spekulationsbesteuerung sollen auch bei der neuen Immobiliengewinnbesteuerung folgende Vorgänge **von der Besteuerung ausgenommen** sein:

- Veräußerung von Eigenheimen und Eigentumswohnungen samt Grund und Boden, die dem Veräußerer ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens 2 Jahre durchgehend als **Hauptwohnsitz** gedient haben, und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird. Neu ist, dass die Veräußerung auch dann befreit sein soll, wenn das Objekt dem Veräußerer innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräußerung für mindestens 5 Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

- Wie bisher sollen auch selbst hergestellte **Gebäude** (aber nicht der dazugehörige Grund und Boden!) von der Besteuerung befreit sein (so genannte „Häuslbauerbefreiung“). Diese Befreiung soll aber – anders als nach der bisherigen Rechtslage – dann nicht greifen, wenn das Gebäude innerhalb der letzten 10 Jahre zur Erzielung von Einkünften gedient hat (also z.B. vermietet oder betrieblich genutzt worden ist). Im Falle einer teilweisen Nutzung zur Erzielung von Einkünften steht die Befreiung nur anteilig zu.
- Unverändert befreit bleiben auch Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken, die infolge eines **behördlichen Eingriffs** oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.
- Tauschvorgänge sind grundsätzlich steuerpflichtig, ausgenommen ist allerdings der Tausch von Grundstücken im Rahmen eines **Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens** (in diesem Fall gelten dann sämtliche steuerlich relevanten Umstände des hingegebenen in der Folge für das hereingenommene Grundstück, wie z.B. Anschaffungszeitpunkt, -kosten etc.).
- Steuerbefreit ist schließlich auch die **Abgeltung von Wertminderungen** von Grundstücken, die durch **Maßnahmen im öffentlichen Interesse** ausgelöst worden sind (z.B. der Eigentümer enthält eine Entschädigung, dass über sein Grundstück eine Starkstromleitung geführt wird).

Unentgeltliche Übertragungen (z.B. Erbschaft, Schenkung, Zuwendung an Stiftung) lösen keine Steuerpflicht aus; im Falle einer späteren Veräußerung ist auf den Anschaffungszeitpunkt sowie die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten des Rechtsvorgängers abzustellen.

Bei der **Ermittlung** des mit 25 % steuerpflichtigen **Veräußerungsgewinns** sind zwei Fälle zu unterscheiden:

a) „Neuvermögen“

War das veräußerte Grundstück am 31.3.2012 steuerverfangen (d.h. insbesondere Anschaffung nach dem 31.3.2002 bzw. bei Anwendung der 15-jährigen Spekulationsfrist nach dem 31.3.1997) oder wird es nach diesem Tag (somit ab 1.4.2012) angeschafft, ist der **Veräußerungsgewinn entsprechend der bisherigen Rechtslage** wie folgt zu ermitteln:

Veräußerungserlös

- Anschaffungskosten samt –nebenkosten (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
- Herstellungsaufwendungen (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
- Instandsetzungsaufwendungen (gekürzt um die steuerlich geltend gemachte Abschreibung)
- Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c entfallen
- + steuerfreie Subventionen
- = Veräußerungsgewinn
- 2 % Inflationsabschlag p.a. (ab dem 11. Jahr), maximal 50 % des Veräußerungsgewinns
- = **steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn**

Abweichend von der bisherigen Rechtslage ist der **Abzug von Werbungskosten** (abgesehen von den erwähnten Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c entfallen) bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns **nicht mehr möglich**. Anschaffungsnebenkosten (z.B. die Grunderwerbsteuer beim seinerzeitigen Kauf) dürfen hingegen angesetzt werden. Der so

ermittelte Veräußerungsgewinn wird mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert. Bei einem **maximalen Inflationsabschlag** (=50 %) entspricht die Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz daher einem effektiven Steuersatz von 12,5 %.

b) „Altvermögen“

Wurde die Liegenschaft vor dem 1.4.2002 bzw. im Falle der 15-jährigen Spekulationsfrist vor dem 1.4.1997 angeschafft und ist sie daher am 1.4.2012 nicht mehr steuerverfangen, wird der **Veräußerungsgewinn** wie folgt **pauschal** ermittelt:

- Bei Grundstücken, die nach dem 31.12.1987 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb umgewidmet wurden, ist der Veräußerungsgewinn pauschal mit 60 % des Veräußerungserlöses anzusetzen und mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zu besteuern (= **Effektivsteuersatz von 15 % des Veräußerungserlöses**).
- Bei allen anderen Grundstücken des Altvermögens ist der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14 % des Veräußerungserlöses anzusetzen, was bei einem Steuersatz von 25 % eine **effektive Steuerbelastung von 3,5 % des Veräußerungserlöses** ergibt.

Bei der dargestellten pauschalen Ermittlung des Veräußerungsgewinnes darf ein **Inflationsabschlag nicht berücksichtigt** werden. In beiden Fällen kann aber beantragt werden, dass der Veräußerungsgewinn unter Zugrundelegung der tatsächlichen Anschaffungskosten für das Grundstück nach dem vorstehend unter Punkt a) dargestellten Grundsätzen (einschließlich Inflationsabschlag) ermittelt wird.

Die mit dem 25 %igen Steuersatz besteuerten Einkünfte sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen; sie wirken daher **nicht progressionserhöhend** für das Resteinkommen. Es handelt sich dabei somit – nach den Kapitaleinkünften – um einen weiteren Schritt in Richtung einer **Schedulenorientierung** des österreichischen Einkommensteuerrechts.

Wie bisher dürfen allfällige **Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen** nur mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen, **nicht hingegen mit anderen Einkünften ausgeglichen** werden. Auch ein Vortrag solcher Verluste in Folgejahre ist nicht vorgesehen. Diese Einschränkungen sind nach Ansicht von Steuerexperten möglicherweise **verfassungswidrig**.

Analog zu den Kapitaleinkünften soll auch bei den Einkünften aus Grundstücksveräußerungen auf eine **Regelbesteuerung** zum normalen Einkommensteuertarif (mit dem Spitzensteuersatz von 50 %) optiert werden können, was vor allem dann interessant sein wird, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste anfallen, die im Rahmen einer solchen Regelbesteuerung mit den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen verrechnet werden können. In diesem Fall müssen aber sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz für Grundstücksveräußerungen unterliegen, in die Veranlagung miteinbezogen werden. Trotz Anwendung des normalen Einkommensteuertarifs dürfen aber auch bei der Regelbesteuerungsoption keine Werbungskosten abgezogen werden und dürfen die sich allenfalls insgesamt ergebenden Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen bzw. vorgetragen werden können.

1.1.2. Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens

Der besondere Steuersatz von 25 % soll ab 1.4.2012 grundsätzlich auch für Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens (und zwar sowohl für Grund und Boden als auch für Gebäude) gelten. In folgenden Ausnahmefällen ist allerdings **weiterhin** der **normale Einkommensteuertarif** anzuwenden:

- Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist (wie dies bei gewerblichen Grundstückshändlern der Fall ist).
- Grundstücksveräußerungen von Steuerpflichtigen, bei denen der **Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken** liegt (z.B. nicht rein vermögensverwaltende Immobilienentwicklungsgesellschaften).
- Soweit auf das Grundstück eine Teilwertabschreibung vorgenommen wurde.
- Soweit vor dem 1.4.2012 eine Übertragung **stiller Reserven gemäß § 12 EStG** oder nach dem 31.3.2012 eine Reservenübertragung aus einer vor dem 1.4.2012 gebildeten Übertragungsrücklage vorgenommen wurde.

Mit der vollständigen Einbeziehung betrieblicher Liegenschaften in die neue 25 %ige Besteuerung wird auch die Veräußerung von Grund und Boden des Betriebsvermögens in Zukunft immer steuerlich erfasst, womit die bisherige Unterscheidung zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 und jener nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 hinsichtlich des Grund und Bodens wegfällt.

Der Veräußerungsgewinn ist bei allen Gewinnermittlungsarten weiterhin grundsätzlich nach den **allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften** zu ermitteln, wobei folgende **Besonderheiten** zu beachten sind:

- **Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Veräußerung** (z.B. Vertragserrichtungskosten) sind nach der neuen Rechtslage **steuerlich nicht mehr absetzbar**, ausgenommen wiederum – wie im Privatbereich – jene Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer entfallen.
- Bei **bebauten Betriebsgrundstücken** des Anlagevermögens darf nur vom **Grund und Boden ein Inflationsabschlag** abgesetzt werden.
- Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens, der zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfänglich war (= „**Altvermögen**“ eines § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG-Gewinnermittlers außerhalb der Spekulationsfrist), kann abweichend von den allgemeinen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften der mit 25 % zu versteuernde **Veräußerungsgewinn** wie im Privatbereich auch **pauschal** mit 14 % bzw. in bestimmten Umwidmungsfällen mit 60 % des Veräußerungserlöses angesetzt werden.
- Wird bei einem Grundstück eine **Teilwertabschreibung** vorgenommen oder entsteht ein **Veräußerungsverlust**, sind diese Beträge vorrangig mit Gewinnen aus (anderen) Grundstücksveräußerungen zu verrechnen. Ein allfälliger Verlustüberhang ist innerbetrieblich mit dem Restgewinn bzw. - falls im betreffenden Jahr insgesamt ein Verlust erwirtschaftet wurde – mit anderen Einkunftsquellen bzw. Einkünften auszugleichen.

Die Ermittlung des auf das Gebäude entfallenden Veräußerungsgewinns hat immer nach den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu erfolgen. Da für Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnes von Grund und Boden – wie vorstehend dargestellt – teilweise Sondervorschriften bestehen, ist es bei bebauten Betriebsgrundstücken des Altvermögens daher immer erforderlich, den **Veräußerungserlös auf Grund und Boden und Gebäude aufzuteilen**.

Nachdem Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden sowohl im Privat- als auch im Betriebsvermögen immer einheitlich mit 25 % besteuert werden, löst die **Entnahme des Grund und Bodens** ab 1.4.2012 **keine Gewinnrealisierung** mehr aus. Die Entnahme wird daher im Ergebnis wie eine unentgeltliche Übertragung behandelt, bei der sämtliche stille Reserven unverändert steuerverfangen bleiben. Die Versteuerung der (sowohl im Privat- als auch im Betriebsvermögen angesammelten) stillen Reserven erfolgt erst bei der späteren Veräußerung im Privatvermögen. Im Gegensatz zum Grund und Boden stellt die **Entnahme des Gebäudes** allerdings weiterhin einen Realisierungsvorgang mit 25 %-Besteuerung dar; dies wird damit begründet, dass Gebäude im Privat- und Betriebsvermögen steuerlich unterschiedlich behandelt werden (z.B. höhere laufende Abschreibung bzw. Möglichkeit der Teilwertabschreibung im Betriebsvermögen).

Abschließend noch zur Klarstellung: Die vorstehenden Ausführungen gelten nur für einkommensteuerpflichtige Unternehmer, nicht hingegen für **Kapitalgesellschaften**. Bei letzteren unterliegen Veräußerungsgewinne aus Immobilien unverändert der 25 %igen Körperschaftsteuer.

1.1.3. Mitteilung und Abfuhr der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter

Für die Erhebung der neuen Einkommensteuer für private Grundstückveräußerungen ist ein an das Grunderwerbsteuergesetz angelehntes Mitteilungs- und Selbstberechnungssystem vorgesehen. Durch dieses System soll sichergestellt werden, dass der Fiskus auch bei der neuen Immobilienertragsteuer zeitnah zur Grundstückstransaktion bzw. zum Entstehen der Steuerpflicht zu seinem Geld kommt.

Im Regelfall wird daher – von bestimmten Ausnahmen abgesehen - ab 1.1.2013 (bzw. freiwillig schon ab 1.4.2012) die „Immobilienertragsteuer“ – wie auch die Grunderwerbsteuer - **von den die Grundstückstransaktion begleitenden Notaren oder Rechtsanwälten selbst berechnet und an das Finanzamt abgeführt**. Damit ist die Einkommensteuer für die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen abgegolten und die betreffenden Einkünfte sind nicht mehr in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen (außer bei Veranlagungs- oder Regelbesteuerungsoption). Die Abgeltungswirkung gilt hingegen nicht für betriebliche Grundstücksveräußerungen. In diesem Fall sind die Immobiliengewinne immer in die Einkommensteuererklärung aufzunehmen. Die über den Parteienvertreter entrichtete Immobilienertragsteuer gilt dann als ESt-Vorauszahlung, die im Rahmen der Veranlagung angerechnet wird.

Wird **vom Parteienvertreter keine Selbstberechnung** durchgeführt, so muss dieser in einer elektronisch über FinanzOnline abzugebenden **Abgabenerklärung iSd § 10 GrEStG** dem Fiskus auch die aus der Grundstücksveräußerung erzielten Einkünfte bekannt geben. Damit der Fiskus auch dann rechtzeitig zu seinem Geld aus der Immobilienertragsteuer kommt, wenn keine Selbstberechnung durch den Parteienvertreter durchgeführt wird, ist in diesem Fall **durch den Steuerpflichtigen selbst eine besondere Vorauszahlung in Höhe der Immobilienertragsteuer an das Finanzamt zu entrichten**. Der Zeitpunkt

der Leistung der besonderen Vorauszahlung richtet sich generell (auch im betrieblichen Bereich) nach dem Zeitpunkt des Zuflusses des Veräußerungserlöses. Die besondere Vorauszahlung ist daher spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats fällig. Die besondere Vorauszahlung entfaltet anders als die vom Parteienvertreter selbstberechnete Immobilienertragsteuer keine Abgeltungswirkung, sondern gilt als ESt-Vorauszahlung und wird bei der Veranlagung angerechnet.

1.1.4. Auswirkungen der geplanten Neuregelung und Vorteilhaftigkeitsüberlegungen

Die Auswirkungen der geplanten Neuregelung im **außerbetrieblichen (privaten) Bereich** können wie folgt zusammengefasst werden:

- **Nachteilig** ist, dass Gewinne aus der Veräußerung von privaten Liegenschaften ab 1.4.2012 generell – auch nach Ablauf der bisherigen 10- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist – besteuert werden. Die Besteuerung wird dadurch gemildert, dass der Steuersatz – analog zur Besteuerung der Kapitaleinkünfte – nur 25 % beträgt und die zu versteuernden Einkünfte ab dem 11. Jahr um einen 2 %igen Inflationsabschlag vermindert werden.
- **Nachteilig** ist weiters, dass ein Abzugsverbot für Werbungskosten besteht.
- Bei der Veräußerung von vor dem 1.4.2012 angeschafften und nach Ablauf der Spekulationsfrist nicht (mehr) steuerverfangenen Liegenschaften, die durch die Neuregelung ab 1.4.2012 wieder in die Steuerpflicht „hineinwachsen“, kann für die Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte die **pauschale Methode** gewählt werden. Damit wird sichergestellt, dass bei diesen Liegenschaften die Steuerbelastung auch bei hohen stillen Reserven nur 3,5 % des Veräußerungserlöses (bzw. bei Umwidmungsfällen 15 %) beträgt. Diese Regelung versteht der Gesetzgeber offensichtlich als **Vertrauensschutzregelung**, die den plötzlichen Eintritt von bisher nicht mehr steuerverfangenen stillen Reserven von Liegenschaften in die Steuerpflicht abfedern soll.
- Ob es steuerlich sinnvoll ist, bei nicht mehr steuerverfangenen Liegenschaften z.B. durch einen **Zwischenverkauf an einen Dritten** (z.B. Angehörigen) vor dem 1.4.2012 einen späteren steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zu reduzieren, hängt von den Umständen des Einzelfalls ab. Sollte eine solche „Vorziehmaßnahme“ zu einem zusätzlichen Anfall von Grunderwerbsteuer in Höhe von 2 % bzw. 3,5 % des Veräußerungserlöses führen, so wird sie mit einer Ertragsteuerersparnis von nur 3,5 % des Veräußerungserlöses wohl kaum sinnvoll sein. Beträgt die vermeidbare Ertragsteuerbelastung – wie etwa bei Umwidmungsfällen – hingegen 15 % des Veräußerungserlöses, könnten derartige Vorziehmaßnahmen durchaus interessant sein.
- **Vorteilhaft** ist die Neuregelung dann, wenn eine Liegenschaft ohnedies innerhalb der (bisherigen) Spekulationsfrist veräußert werden soll. In diesem Fall sinkt die Steuerbelastung ab 1.4.2012 von derzeit bis zu 50 % auf 25 %, ein Zuwarten mit einem schon geplanten Verkauf bis nach dem 31.3.2012 wird daher steuerlich sinnvoll sein (maßgeblich ist hier der Zeitpunkt des Abschlusses des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäfts und nicht der Zeitpunkt des Zahlungsflusses). Im Einzelfall könnte aber auch ein Verkauf vor dem 1.4.2012 noch innerhalb der geltenden Spekulationsbesteuerung dann sinnvoll sein, wenn der steuerpflichtige Spekulationsgewinn durch den Abzug von ab 1.4.2012 nicht mehr absetzbaren Werbungskosten (z.B. Zinsen, Gutachtenskosten, Beratungskosten etc.) entsprechend reduziert werden kann.

Fazit:

Falls Sie den Verkauf einer Liegenschaft planen, die seit mehr als 10 Jahren in Ihrem Privatbesitz ist, können Sie die Immobiliensteuer durch rasches Handeln noch vermeiden: Bei einem **Vertragsabschluss bis 31. März 2012** bleibt der Veräußerungserlös steuerfrei, danach fallen für solche „Altimmobilien“ 3,5 % Einkommensteuer vom Veräußerungsgewinn an.

Falls Sie hingegen den Verkauf einer Liegenschaft planen, die Sie nach dem 1. April 2002 erworben haben und deren Veräußerung damit noch innerhalb der Spekulationsfrist liegt, ist es umgekehrt von **Vorteil, wenn Sie den Verkauf nach dem 31. März 2012 abschließen**, weil der Veräußerungsgewinn dann nicht mehr wie bisher innerhalb der Spekulationsfrist mit bis zu 50 %, sondern pauschal mit dem neuen Steuersatz von 25 % besteuert wird.

Für den **betrieblichen Bereich** ergeben sich durch die geplante Neuregelung folgende Konsequenzen:

- **Nachteilig ist**, dass die stillen Reserven in Grund und Boden bei Veräußerungsvorgängen ab 1.4.2012 bei allen Gewinnermittlungsarten generell besteuert werden, wenn auch nur mit 25 %.
- Bei Veräußerung von am 31.3.2012 nicht steuerverfangenem Grund und Boden kann allerdings für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns die **pauschale Methode** gewählt werden, womit sichergestellt wird, dass in diesen Fällen die Steuerbelastung nur 3,5 % des Veräußerungserlöses beträgt (bzw. bei Umwidmungsfällen 15 %).
- **Nachteilig** ist weiters der Umstand, dass ein Abzugsverbot für Betriebsausgaben verankert wird.
- In allen anderen Fällen ist die Neuregelung hingegen **vorteilhaft**, da ab 1.4.2012 sämtliche Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme betrieblicher Liegenschaften (abgesehen von den Ausnahmefällen, wie insbesondere gewerbliche Grundstückshändler) nicht mehr nach Normaltarif mit bis zu 50 %, sondern nur mehr mit dem besonderen Steuersatz von 25 % besteuert werden.
- Vorteilhaft ist auch der Umstand, dass die Entnahme von Grund und Boden aus dem Betriebs- ins Privatvermögen ab 1.4.2012 keiner Besteuerung mehr unterliegt. Die gesamten stillen Reserven sind erst bei einer späteren Veräußerung zu versteuern.
- Schließlich kann der Veräußerungsgewinn von Grund und Boden – außer im Fall der pauschalierten Veräußerungsgewinnermittlung für Altvermögen – ab dem 11. Jahr um den **2 %igen Inflationsabschlag** gekürzt werden.

1.2. Veräußerung von Grundstücken durch Privatstiftungen

Nach geltender Rechtslage sind außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen von Privatstiftungen nur dann steuerpflichtig, wenn sie Spekulationseinkünfte iSd § 30 EStG darstellen oder (Zu-)Stifter der Privatstiftung eine Kapitalgesellschaft oder ein § 5-Gewinnermittler ist.

Die geplante generelle Steuerpflicht privater Grundstücksveräußerungen wird vom Gesetzgeber nunmehr zum Anlass genommen, auch bei Privatstiftungen eine generelle Steuerpflicht für außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen zu verankern, und zwar in einer systemkonformen Weise: Im Hinblick auf die generelle Besteuerung mit dem besonderen Steuersatz von 25 % werden Grundstücksveräußerungen von Privatstiftungen systemkonform – analog zu endbesteuerten Kapitaleinkünften – in das Regime der

Zwischenbesteuerung aufgenommen. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes gelten die Bestimmungen bei privaten Grundstücksveräußerungen analog.

Mit der geplanten Neuregelung und der systematisch richtigen Einbindung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in die **25 %ige Zwischenbesteuerung** kann erfreulicherweise auch auf die durch das BBG 2011 neu geschaffene und im Detail äußerst problematische Steuerpflicht von Immobilientransaktionen bei Privatstiftungen, bei denen einer der Stifter bzw. Zustifter eine Kapitalgesellschaft oder ein § 5-Gewinnermittler ist, ab 1.4.2012 verzichtet werden.

1.3. Umsatzsteuer

1.3.1. Einschränkung der Option zur Umsatzsteuerpflicht bei Geschäftsraummietten

Errichtet ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer (z.B. Bank, Versicherung) oder eine nicht vorsteuerabzugsberechtigte KöR (z.B. Gemeinde) ein (Betriebs-)Gebäude, steht für die Errichtungskosten kein Vorsteuerabzug zu. Durch die Zwischenschaltung einer Errichtungsgesellschaft, die das Gebäude errichtet und steuerpflichtig an den Unternehmer bzw. an die KöR vermietet, kann auf der Ebene der Errichtungsgesellschaft für die gesamten Errichtungskosten der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, was die Errichtung und die Finanzierung des Gebäudes erheblich verbilligt. Im Gegenzug dazu muss das Gebäude an den nicht vorsteuerabzugsberechtigten Mieter umsatzsteuerpflichtig vermietet werden, was wiederum zu einer entsprechenden Zusatzbelastung mit 20 % Umsatzsteuer führt. In der Folge kann allerdings nach 10 Jahren zur Steuerbefreiung rückoptiert werden, wodurch die Errichtungsgesellschaft das Gebäude ab dem 11. Jahr unecht steuerbefreit vermieten oder verkaufen kann, ohne dass eine Berichtigung des zunächst geltend gemachten Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.

Derartige steuerlich vorteilhafte Vermietungsmodelle mit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigten Mietern (unecht steuerbefreite Unternehmer, KöR) sollen in Zukunft nicht mehr zulässig sein. Dies soll dadurch erreicht werden, dass Vermieter in Zukunft nur dann **zur Umsatzsteuerpflicht bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken optieren können**, um damit in den Genuss des Vorsteuerabzugs zu kommen, wenn der **Mieter das Grundstück oder einen baulich abgeschlossenen selbständigen Teil des Grundstücks** (z.B. ein einzelnes Geschoss) **nahezu ausschließlich für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen**. Eine nahezu ausschließliche Verwendung ist anzunehmen, wenn die auf den Mietzins für das Grundstück bzw. den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer höchstens zu 5 % vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre.

Zur Vermeidung von Härten ist die Neuregelung erst auf Miet- und Pachtverhältnisse anzuwenden, die nach dem 31.3.2012 beginnen (maßgeblich ist die tatsächliche Innutzungsnahme) bzw. auf Wohnungseigentum, das nach dem 31.3.2012 begründet oder erworben wird. Überdies sind jene Fälle von der Neuregelung ausgenommen, in denen der Vermieter (Verpächter) das Gebäude selbst errichtet und mit der Errichtung bereits vor dem 1.4.2012 begonnen wurde. Als Beginn der Errichtung gilt jener Zeitpunkt, in dem bei vorliegender Baubewilligung mit der Bauausführung tatsächlich begonnen bzw. der Bauauftrag an den Bauunternehmer erteilt wird.

1.3.2. Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums von 10 auf 20 Jahre

Nach geltender Rechtslage ist es möglich, ein Gebäude (z.B. mit Wohnungen) unter Rückerstattung der auf die gesamte Gebäudeerrichtung entfallenden Vorsteuern zu errichten, wobei der Vorsteuerabzug zur Gänze erhalten bleibt, wenn das Gebäude in der Folge für mindestens 10 Jahre steuerpflichtig vermietet wird (bei Wohnungen unter Anwendung des ermäßigten Steuersatzes von 10 %). Nach 10 Jahren kann die Liegenschaft steuerfrei verkauft werden, ohne dass es durch den unecht steuerbefreiten Verkauf zu einer Vorsteuerkorrektur kommt. Im Ergebnis konnte dadurch z.B. eine Wohnung mit einer geringen Umsatzsteuerbelastung (10 % Umsatzsteuer auf das Mietentgelt für 10 Jahre) erworben werden.

Durch die **Verlängerung des Vorsteuerberichtigungszeitraums im Zusammenhang mit Grundstücken von derzeit 10 Jahren auf 20 Jahre** wird erreicht, dass bei Liegenschaften (insbesondere Gebäuden), für die ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wurde, bei nachträglicher Änderung der Verhältnisse, die für den Vorsteuerabzug maßgeblich waren (z.B. ein zunächst steuerpflichtig vermietetes Gebäude wird in der Folge steuerfrei veräußert oder steuerfrei vermietet), innerhalb von nunmehr 20 Jahren eine anteilige Vorsteuerrückzahlung zu erfolgen hat.

Die Verlängerung des Berichtigungszeitraumes ist idR für die betroffenen Unternehmer mit Nachteilen verbunden. Vorteile bringt die Verlängerung des Berichtigungszeitraums allerdings jenen Unternehmern, die ein Gebäude oder Gebäudeteile zunächst für eine vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Tätigkeit nutzen und in der Folge eine Nutzungsänderung (Verwendung für eine steuerpflichtige Tätigkeit) vornehmen, da es in diesem Fall zu einer höheren Vorsteuerkorrektur (Vorsteuerrückzahlung) zu Gunsten des Unternehmers kommt.

Zur Vermeidung von Härten wird in einer Übergangsregelung vorgesehen, dass sowohl am 31.3.2012 als Anlagevermögen bereits genutzte Grundstücke sowie Grundstücke, die zur Vermietung für Wohnzwecke bestimmt sind und für die vor dem 1.4.2012 bereits Mietverträge abgeschlossen wurden, von der Neuregelung ausgenommen sind.

2. Befristete Solidarbeiträge für Besserverdiener (Sonderzahlungen, GFB)

Arbeitnehmer mit einem **Jahresbruttobezug ab ca. TEUR 185** müssen künftig - befristet für die Jahre **2013 bis 2016** - einen nach Einkommenshöhe gestaffelten "Solidarbeitrag" in Form einer höheren Besteuerung des bisher einheitlich mit 6 % versteuerten "Jahressechstels" (13. und 14. Bezug, insb. Urlaubszuschuss und Weihnachtsremuneration) in Kauf nehmen. Konkret bleibt die begünstigte Besteuerung der Sonderzahlungen bis zu einem **Brutto-Monatsbezug** von EUR 13.280,-- unverändert (6 %), darüber hinausgehende Monatsbezüge bis EUR 25.780,-- werden künftig mit 27 % besteuert (= LSt-Erhöhung um 3 %), darüber hinausgehende Monatsbezüge bis EUR 42.477,-- mit 35,75 % (= LSt-Erhöhung um 4,5 %) und Monatsbezüge ab EUR 42.448,- - schließlich mit dem Spitzensteuersatz von 50 % (= LSt-Erhöhung um 6,28 %) versteuert.

Analog dazu soll auch der (investitionsbedingte) **Gewinnfreibetrag für einkommensteuerpflichtige Unternehmer** (natürliche Personen als Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Personengesellschaft), welcher bisher in Höhe von bis zu **13 %** des steuerlichen Gewinns, höchstens jedoch TEUR 100 je Veranlagungsjahr (somit 13 % GFB für Gewinne von max. EUR 769.230,-), geltend gemacht werden konnte, künftig **für Gewinne ab TEUR 175 reduziert** werden wie folgt:

- 7 % GFB für Gewinne zwischen TEUR 175 und TEUR 350
- 4,5 % GFB für Gewinne zwischen TEUR 350 und TEUR 580
- Kein GFB mehr für Gewinne über TEUR 580

Keine Änderung ergibt sich für die Besteuerung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit von geschäftsführenden Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften mit einer Beteiligung von mehr als 25 %, da für diese schon bisher keine Begünstigungen im obigen Sinne bestanden.

3. Sonstige Änderungen bei der Einkommensteuer

3.1. Ausländische Verluste

Verluste aus ausländischen Einkunftsquellen (z.B. ausländische Betriebsstätte oder Vermietungstätigkeit im Ausland) können auch bei Anwendung der DBA-Befreiungsmethode in Österreich berücksichtigt werden. Die steuerlich absetzbaren Auslandsverluste sind dabei nach den österreichischen steuerlichen Gewinnermittlungsvorschriften zu berechnen. Wenn sich durch die **Umrechnung des Auslandsverlustes auf einen „österreichischen“ Verlust ein höherer Verlustbetrag** ergibt oder überhaupt erst ein Verlust entsteht (z.B. durch im Ausland nicht abzugsfähige Zinsen iZm Beteiligungen oder durch eine höhere ausländische Steuerbemessungsgrundlage wegen Bilanzierung nach IFRS), so kann derzeit dieser **höhere, nach österreichischen Grundsätzen ermittelte Auslandsverlust steuerlich geltend gemacht werden**. Ab der Veranlagung 2012 darf in diesen Fällen **nur mehr der geringere ausländische (steuerliche) Verlust steuermindernd abgesetzt werden**.

Eine vergleichbare Regelung soll auch im Körperschaftsteuergesetz für die Berechnung der Verluste ausländischer Tochtergesellschaften (Gruppenmitglieder), die im Rahmen der **Gruppenbesteuerung** von den Gewinnen des österreichischen Gruppenträgers abgesetzt werden, verankert werden.

3.2. Änderung bei der Einnahmen-Ausgabenrechnung

Bei § 4 Abs 3-Gewinnermittlern (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) sollen ab 1.4.2012 – abweichend vom Zu- und Abflussprinzip - als **Umlaufvermögen angeschaffte Grundstücke** und Wirtschaftsgüter, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen, **nicht mehr bei Bezahlung als Betriebsausgaben abgesetzt werden** können, sondern erst, wenn diese verkauft werden und daher dem Aufwand ein entsprechender Veräußerungserlös gegenüber steht.

3.3. Änderungen bei der steuerlichen Forschungsförderung

Die Finanzverwaltung will in Zukunft die Anträge auf **Forschungsprämien** einer (noch) genaueren Prüfung dahingehend unterziehen, ob alle Voraussetzungen für eine prämiengünstige Forschung und experimentelle Entwicklung vorliegen. Für diese Beurteilung kann die **Forschungsförderungsgesellschaft mbH (FFG)** als "Gutachter" herangezogen werden.

Bis zur Geltendmachung der FPr kann aber auch der Steuerpflichtige vorweg ein **Gutachten** bei der FFG einholen. Diesfalls hat das Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für die begünstigte Forschung und experimentelle Entwicklung mittels **Bescheid** festzustellen. Somit kann die Forschungsprämie bei einer späteren Betriebsprüfung zumindest dem Grunde nach nicht mehr in Frage gestellt werden, die Unsicherheit betreffend die Höhe der Bemessungsgrundlage bleibt freilich bestehen.

Im Gegenzug wird für die **Auftragsforschung** erfreulicherweise die Deckelung der Bemessungsgrundlage von bisher EUR 100.000,-- auf EUR **1 Mio.** angehoben (*wirksam bereits für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1.1.2012 beginnen*).

4. Pensionskassenpensionen

Bezieher von Pensionskassenpensionen können bis 31.10.2012 durch eine Erklärung gegenüber ihrer Pensionskasse auf eine **Vorwegbesteuerung ihrer Pensionskassenpension** optieren. Betroffen davon sind Pensionsbezieher sowie vor dem 1.1.1953 geborene Anwartschaftsberechtigte einer beitragsorientierten Pensionskassenzusage ohne unbeschränkte Nachschusspflicht des Arbeitgebers, wenn der im Geschäftsplan festgelegte Rechnungszins am 31.12.2001 oder zu einem späteren Zeitpunkt mindestens 3,5 % betragen hat. Der **pauschale Einkommensteuersatz beträgt 25 %**; die Steuer wird vom dem **zum 31.12.2011 vorhandenen Deckungskapital** aus Arbeitgeberbeiträgen berechnet. Für **Kleinstpensionen bis EUR 2.000,--** brutto beträgt der **pauschale Einkommensteuersatz nur 20 %**.

Der Vorteil der Vorwegbesteuerung liegt darin, dass **drei Viertel der in der Folge ausbezahlten Pension steuerfrei** ist und nur ein Anteil von 25 % der normalen Lohnbesteuerung unterliegt.

Das Einmalaufkommen aus dieser Vorwegbesteuerung soll budgetär für die jüngste Bankenrettung (ÖVAG) verwendet werden.

5. Sonstige Änderungen

Als weitere für Unternehmer und andere Steuerpflichtige interessante Änderungen in der Sozialversicherung sind noch anzuführen:

- Die Höchstbeitragsgrundlage in der Sozialversicherung soll ab 2013 um zusätzlich EUR 90,- angehoben werden.
- Die Beitragssätze zur Pensionsversicherung werden im GSVG ab 2013 auf 18,5 % (derzeit 17,5 %) und im BSVG ab 1.7.2012 schrittweise von derzeit 15,5 % auf 17 % ab 1.1.2015 erhöht.
- Die Mindestbeitragsgrundlage für die Pensionsversicherung im GSVG wird ab dem Jahr 2013 nicht mehr – wie ursprünglich geplant - bis zur Geringfügigkeitsgrenze im ASVG abgesenkt. Der Wert für 2012 unterliegt dann ab 2013 der jährlichen Aufwertung.
- Ab 1.1.2013 soll bei Kündigung eines (echten oder freien) Dienstnehmers durch den Dienstgeber eine sogenannte „Auflösungsabgabe“ in Höhe von EUR 110,- anfallen. Ausgenommen sind auf längstens 6 Monate befristete Dienstverhältnisse.
- Der Beitragssatz im Nachtschwerarbeitsgesetz (NSchG) soll ab 2013 von 2 % auf 5 % angehoben werden.
- Die Beitragspflicht zur Arbeitslosenversicherung soll künftig bis zum Erreichen des für eine Alterspension maßgeblichen Mindestalters gelten.

Als weitere Maßnahmen sind noch anzuführen:

- Halbierung der Bausparprämien (von 3 % auf 1,5 %) sowie der begünstigten Pensions- und Zukunftsvorsorge (von 8,5 % auf 4,25 %)
- Sonderbeitrag zur "Stabilitätsabgabe" (Zuschlag zur Bankensteuer: 50 % für 2012, 25 % von 2013 bis 2017)
- Mineralölsteuer: Abschaffung der Begünstigungen für Busse, Schienenfahrzeuge und Agrardiesel; Streichung der **Steuerbefreiung** für Flüssiggas für im Ortslinienverkehr eingesetzte Fahrzeuge sowie der MöSt-Rückvergütung für Schienenfahrzeuge und für Agrardiesel.
- Abgeltungssteuer Schweiz (geplant): "Amnestieregelung" für in der Schweiz liegendes österreichisches "Schwarzgeld" durch Einmalabgeltung von Steuerverkürzungen der Vergangenheit in 2013 sowie KEST-Einhebung durch Schweizer Banken ab 2015 (setzt entsprechendes Abkommen mit der Schweiz voraus)
- Finanztransaktionssteuer (geplant): ab 2013 (setzt wohl eine EU-weite Regelung voraus)