

NEWSLETTER

Adamgasse 7a | 6020 Innsbruck
Tel.: 0512/58 71 30 | Fax: 0512/58 71 30-14



tiroler@gemeindeverband-tirol.at
www.gemeindeverband.tirol.gv.at

Sehr geehrte Frau Bürgermeisterin, liebe Kollegin!
Sehr geehrter Herr Bürgermeister, lieber Kollege!

Im Rahmen der Stabilitätsgesetze 2012 des Bundes kam es zu einigen bedeutsamen steuerrechtlichen Änderungen (insbesondere Immobilienertragssteuer – ImmoEST) von denen auch die Gemeinden maßgeblich betroffen sind.

Der Tiroler Gemeindeverband darf deshalb einen Beitrag von Mag. Dr. Helmut Schuchter und Mag. Christian Braito (kommunalwerkstatt.at) zum Thema

„Steuerliche Rahmenbedingungen für die Schaffung eines Gewerbegebietes durch die Gemeinde“ zur gefälligen Kenntnisnahme übermitteln.

Die Gemeinde beabsichtigt die Schaffung eines neuen Gewerbegebietes mit einer Gesamtfläche von 20.000 m². Die Gemeinde ist seit Jahrzehnten Eigentümerin einer Teilfläche von 5.000 m². Die weiteren Dreiviertel der Gesamtfläche sollen von den Eigentümer 1, 2 und 3 erworben werden.

In weiterer Folge soll dieses neu geschaffene Gewerbegebiet aufgeschlossen werden. Dazu werden Straßen, Wege, Wasser- und Kanalinfrastruktur, Beleuchtungsanlagen und sonstige Infrastrukturanlagen- oder Leitungen errichtet. Sämtliche Investitionen erfolgen seitens der Gemeinde.

Die Gemeinde wird den Gewerbepark nicht selbst operativ betreiben, sondern das Gebiet nach Erwerb der Teilflächen erschließen und im Rahmen einer Vermögensverwaltung entweder Teilflächen an interessierte Betriebe verkaufen oder vermieten.

a) Erwerb der Liegenschaften durch die Gemeinde

Die Veräußerungen der Flächen durch die Eigentümer 1, 2 oder 3 unterliegen der Grunderwerbsteuer, der Einkommensteuer und optional der Umsatzsteuer.

Während die Grunderwerbsteuer jedenfalls 3,5% des Kaufpreises beträgt, hängt die Einkommensbesteuerung von der jeweiligen steuerlichen Situation der einzelnen Eigentümer (Verkäufer) ab. Grundsätzlich gilt dabei, dass ein Überschuss (Gewinn) der aus der Veräußerung erzielt wird, dem Steuersatz von 25% unterliegt (Immobilienvermögensteuer, kurz ImmoESt - § 30 a EStG; Körperschaftsteuer, kurz KöSt - § 24 KStG). Dabei macht es keinen Unterschied, ob es sich um eine Veräußerung im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, eines Gewerbebetriebes oder im Rahmen der privaten Grundstücksveräußerung (§ 30 EStG) handelt.

Allerdings gibt es pauschale Einkünfteermittlungsvorschriften, die für Grundstücke gelten, welche von einer Einzelperson (nicht GesmbH und keine Gewinnermittlung nach § 5 EStG) veräußert werden und die vor dem 1.4.2002 entgeltlich erworben wurden. Dazu normiert § 30 Abs. 4 EStG:

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt 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 im Sinne der Landesgesetze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

Im Hinblick auf die Umwidmung in Gewerbegebiet, die eine erstmalige Bebauung möglich macht, ist für den Veräußerungsvorgang der Eigentümer 1, 2 oder 3 von der Geltung des § 30 Abs. 4 Z. 1 EStG auszugehen. Das bedeutet, dass pauschale Anschaffungskosten von 40 % dem tatsächlichen

Verkaufspreis gegenübergestellt werden können, was im Ergebnis zu einer 15% Steuerlast des Verkaufspreises führt. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung. Dem Vernehmen nach beabsichtigt das BMF in einem Erlass klarzustellen (Wartungserlass 2013 zu den Einkommensteuerrichtlinien), dass der „enge zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang“ bis zu einem Zeitraum von 18 Monaten nach der Veräußerung anzunehmen ist.

Auch wenn nach § 9 Z. 4 Grunderwerbsteuergesetz die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen, also Verkäufer als auch Käufer, Steuerschuldner sind, wird die Grunderwerbsteuer in aller Regel vom Käufer wirtschaftlich getragen. Die ImmoESt ist als besondere Erhebungsform der Einkommensteuer dagegen eine isolierte Steuerbelastung für den Verkäufer. Unabhängig davon ist zu beobachten, dass viele Verkäufer im Wissen um diese ImmoESt eine entsprechende Einpreisung im Kaufentgelt verhandeln. Demzufolge ist das Wissen um eine allfällige Einkommensteuerbelastung des Verkäufers, welche seit 1.4.2012 neu geordnet wurde, dem Grund und der Höhe nach auch für den Käufer der Grundstücke von Bedeutung.

Ebenso hängt es von der persönlichen Besteuerungssituation des einzelnen Verkäufers ab, ob Grundstücke umsatzsteuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG) oder wahlweise umsatzsteuerpflichtig (§ 6 Abs. 2 UStG; Steuersatz 20%) verkauft werden. Unbebaute Grundstücke werden üblicherweise umsatzsteuerfrei veräußert, da keine maßgeblichen Vorsteuerbeträge für den Veräußerer damit verbunden sind; eine steuerfreie Veräußerung schließt nämlich den Vorsteuerabzug der damit zusammenhängenden Vorleistungen aus.

b) Veräußerung von Liegenschaften durch die Gemeinde

Seit 1.4.2012 unterliegen gemäß § 21 Abs. 3 Z.4 KStG Veräußerungen von Grundstücken auch bei Körperschaften öffentlichen Rechts außerhalb eines Betriebes gewerblicher Art einer besonderen Form der Einkommensbesteuerung:

Bei Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf:

1. ...

2. ...

3. ...

4. *Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 des Einkommensteuergesetzes 1988. Abs. 2 Z 3 und die §§ 30b und 30c des Einkommensteuergesetzes 1988 sind sinngemäß anzuwenden.*

Demnach sind Veräußerungen der anteiligen Grundstücksflächen im Gewerbegebiet durch die Gemeinde körperschaftsteuerpflichtig; die wenigen Steuerbefreiungen wie z. B. selbst errichtete

Gebäude (§ 30 Abs. 2 Z. 2 EStG), Baulandzusammenlegungen und Flurbereinigungen (§ 30 Abs. 2 Z. 4 EStG) oder unentbehrliche Hilfsbetriebe (§ 21 Abs. 2 Z. 3 KStG) kommen hier sachverhältnismäßig nicht in Betracht. Der Körperschaftsteuersatz beträgt grundsätzlich 25% vom erzielten Gewinn. Allerdings verweist die oben angeführte Gesetzesbestimmung zur Gänze auf § 30 EStG, das bedeutet, dass für diese Veräußerungsvorgänge die Besteuerungsgrundsätze für die Veräußerung von privaten Grundstücksvermögen gelten. Daher ist zu unterscheiden:

- Eingebrautes Liegenschaftsvermögen der Gemeinde: Nachdem die Veräußerung nach dem 1.4.2012 erfolgt, greift die oben angeführte Besteuerung; Der Gesetzgeber hat in § 30 Abs. 4 EStG für sogenanntes „Altvermögen“ (bei Einzelpersonen Liegenschaftsvermögen vor dem 1.4.2002 erworben; bei juristischen Personen Liegenschaftsvermögen vor dem 1.4.2012 erworben) Übergangsregeln geschaffen, welche den Ansatz von fiktiven Anschaffungskosten gewährleisten; siehe dazu oben, insbesondere zu den Ausführungen betreffend Umwidmung und erhöhte Besteuerung.
- Erworbenes Liegenschaftsvermögen der Gemeinde: Es werden Grundstücksteile veräußert, welche die Gemeinde ihrerseits erst nach dem 1.4.2012 erworben hat. Für solche, als „Neuvermögen“ bezeichnete, Grundstücke, gilt § 30 Abs. 3 EStG (Regelbesteuerung):

Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen.

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12;

- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

Festzuhalten ist daher, dass es unterschiedliche Einkünfteermittlungsmethoden gibt, je nachdem, ob „Altvermögen“ oder „Neuvermögen“ vorliegt. Nach § 30 Abs. 5 EStG können die Einkünfte auf

Antrag statt nach § 30 Abs. 4 EStG auch nach § 30 Abs. 3 EStG ermittelt werden. Der Unterschied liegt in der Methode der Ermittlung der vom Veräußerungspreis abzuziehenden Anschaffungskosten. Beim „Altvermögen“ kann optional der pauschale Ansatz oder die tatsächlichen Anschaffungskosten gewählt werden; beim „Neuvermögen“ sind immer die tatsächlichen Anschaffungskosten maßgeblich.

Um die Besteuerung aus der Veräußerung von Grundstücken gering zu halten, ist wesentlich, dass die Anschaffungskosten möglichst hoch angesetzt werden. Im vorliegenden Fall sind diese Anschaffungskosten in einem zweistufigen Verfahren zu ermitteln. Vorweg ist der tatsächliche Kaufpreis, der den Eigentümern 1, 2 und 3 bezahlt wird, anzusetzen. In einem zweiten Schritt sind diese Anschaffungskosten um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren (siehe § 30 Abs. 3 EStG). Bei der Entwicklung des Gewerbegebietes fallen anlässlich der Erschließung erhebliche Herstellungsaufwendungen an. Dazu vertritt das Bundesministerium für Finanzen folgende Rechtsmeinung (Auszug aus Info des BMF, GZ 010203/0402-VI/6/2012 vom 03.09.2012, Punkt 44):

Sind Aufschließungskosten (Herstellung von Straßen, Kanal- und Wasser- und/oder Energieversorgung) für Grundstücke bei der Ausübung zur Regelbesteuerung als Anschaffungsnebenkosten zu berücksichtigen und verringern damit den Veräußerungserlös? Müssen diese gegebenenfalls zeitlich nahe mit dem Veräußerungs-/Anschaffungsvorgang anfallen?

Bei Aufschließungskosten handelt es sich um Anschaffungsnebenkosten von Grund und Boden bzw. Gebäude, die daher zu aktivieren sind. Ein bestimmter zeitlicher Zusammenhang der Aufschließungskosten mit dem Anschaffungs- bzw. Veräußerungsvorgang ist nicht erforderlich.

Herstellungskosten von Straßen, Wegen und Hochwasserschutzbauten (inklusive der Anschaffungskosten des für die Straßen, Wege und Hochwasserschutzbauten erforderlichen Grund und Bodens) stehen im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grund und Bodens und sind daher Bestandteil der Anschaffungskosten des Grund und Bodens und der veräußerten Parzellen. Die Aufteilung kann dabei entsprechend der Flächenverhältnisse der Parzellen zueinander zu erfolgen.

Werden diese Aufwendungen zum Teil durch steuerfreie Subventionen abgedeckt, sind die Anschaffungskosten des Grund und Bodens um diese Subventionen zu kürzen.

Anschlusskosten an Versorgungsnetze stellen grundsätzlich Teilerstellungskosten des Gebäudes dar, bei unbebauten Grundstücken liegt ein selbständiges Wirtschaftsgut vor. Da allerdings diese Anschlusskosten zur Veräußerung des unbebauten Grundstücks erforderlich sind, bestehen keine Bedenken, diese Anschlusskosten als Teil der Anschaffungskosten von Grund und Boden zu berücksichtigen.

Die Erschließungsgebühren nehmen an der Berechnung nicht teil und beeinflussen das Ergebnis nicht, da es sich um hoheitliche Gebühren bzw. Beiträge und keine nachträglichen Verkaufsentgelte handelt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt keine hoheitliche Tätigkeit der Gemeinde vor. Die Kommune handelt sowohl mit der Nutzungsüberlassung (Vermietung), als auch mit der Veräußerung von Grundstücken als Unternehmer.

Die Vermietung von Grundstücken ist grundsätzlich umsatzsteuerfrei, sofern die Nutzungsüberlassung nicht Wohnzwecken bzw. nicht dem Abstellen von Fahrzeugen dient (§ 6 Abs. 1 Z. 16 UStG). Die Veräußerung von Grundstücken ist umsatzsteuerfrei (§ 6 Abs. 1 Z. 9 lit. a UStG) oder wahlweise umsatzsteuerpflichtig (§ 6 Abs. 2 UStG; Steuersatz 20%). Wie oben ausgeführt, werden unbebaute Grundstücke üblicherweise umsatzsteuerfrei veräußert, da keine maßgeblichen Vorsteuerbeträge für den Veräußerer damit verbunden sind; eine steuerfreie Veräußerung schließt nämlich den Vorsteuerabzug aus damit zusammenhängenden Vorleistungen aus. Das gilt jedoch nicht für die Marktgemeinde, wenn erhebliche Kosten für die Erschließung anfallen. Um hier den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, müssen die maßgeblichen Grundstücke umsatzsteuerpflichtig vermietet (Vorsteuerabzug des Mieters vorausgesetzt; § 6 Abs. 2 UStG) oder veräußert werden.

c) Zusammenfassung

Der Übersichtlichkeit wegen wird die Gesamtschau der steuerrechtlichen Würdigung in punktierter Form dargestellt:

- Beim Ankauf der Grundstücke fällt für die Eigentümer 1, 2 und 3 ImmoESt an. Ob diese Steuerlast selbst zu tragen ist oder im Kaufpreis berücksichtigt wird, hängt von den Vereinbarungen ab.
- Beim Ankauf der Grundstücke fällt für die Gemeinde Grunderwerbsteuer an, da diese Steuer üblicherweise vom Käufer getragen wird (3,5% vom Kaufpreis).
- Beim Verkauf der Grundstücke oder Teilen davon fällt für die Gemeinde ImmoESt an.
- Die ImmoESt beträgt grundsätzlich 25% von der Differenz zwischen Verkaufspreis abzüglich Anschaffungskosten.
- Die Anschaffungskosten können um die Kosten für die Erschließung (Straßen, Wege, Wasser-Kanalinfrastruktur usw.) erhöht werden.
- Jene Grundstücksteile, welche die Gemeinde in das Gewerbegebiet selbst einbringt, können auch mit pauschalen Anschaffungskosten berücksichtigt werden. Im Hinblick auf die hohen Kosten der Erschließung, ist der pauschale Ansatz nicht zu empfehlen.

- Sowohl die Vermietung als auch die Veräußerung der voll erschlossenen Grundstücke kann wahlweise umsatzsteuerfrei oder umsatzsteuerpflichtig erfolgen. Entscheidend ist dabei, ob vorsteuerabzugstaugliche Investitionen (Erschließung) vorliegen.

Für detailliertere Auskünfte wenden Sie sich bitte an die Steuerberatungskanzlei
Stauder Schuchter Kempf Wirtschaftsprüfungs- und
SteuerberatungsgmbH & Co KG, Tel.: 0512/90 83 20-0.

Innsbruck, am 10. April 2013

Mit besten Grüßen

Ihr Ernst Schöpf
Präsident des Tiroler Gemeindeverbandes