



Business Upper Austria –
OÖ Wirtschaftsagentur GmbH
Frau Klara Wagner
Hafenstraße 47-51
4020 Linz

Sachbearbeiter: Mag. Andreas Pirklbauer, LL.M.
E-Mail: andreas@pirklbauer.com
Apir/PI/K:\RZLWin\RZL_DOKUMENTE\22124\SN_steueraliche
Behandlung Inkoba-Projekt_31.07.2020 endgültig.docx

31. Juli 2020

Stellungnahme betreffend die steuerrechtliche Behandlung von INKOBA-Projekten

Sehr geehrte Damen und Herren,

auftragsgemäß nehmen wir betreffend die Umsetzung von INKOBA-Projekten aus ertragsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Sicht Stellung.

1. Sachverhalt

Ein bereits bestehender INKOBA-Gemeindeverband (Körperschaft öffentlichen Rechts) gründet eine GmbH oder eine Genossenschaft. **Gesellschafter der GmbH ist zu 100% der Gemeindeverband**, im Falle einer Genossenschaft sollen ggf private Geldgeber in der Genossenschaft beteiligt werden. Die GmbH bzw die Genossenschaft sollen folgende Aktivitäten durchführen:

- 1. Ankauf einer attraktiven Fläche, die sich als INKOBA-Betriebsstandort eignet.**
Im Regelfall handelt es sich zum Zeitpunkt des Ankaufs um eine „landwirtschaftliche“ Fläche **mit der Zielsetzung diese Fläche in ein Betriebsbaugelände umzuwidmen (B-Widmung).**



Der Ankauf durch die GmbH wird - im Unterschied zur Genossenschaft, falls hier private Kapitalgeber in die Genossenschaft geholt werden - mittels Darlehensaufnahme zu 100% fremdfinanziert. Die Besicherung der Fremdfinanzierung soll - wenn möglich - zu 100% über die Fläche erfolgen (Eintragung im Grundbuch).

2. **Umfassende Erschließung und Errichtung sämtlicher Infrastruktur** in Zusammenarbeit mit der Standortgemeinde auf Basis eines Erschließungskonzepts. Die Standortgemeinde ist hierbei für die Errichtung des Kanal- und Wasseranschlusses zuständig, **die GmbH (Genossenschaft) für alle weiteren Infrastrukturmaßnahmen wie bspw. die verkehrsmäßige Erschließung (Linksabbieger, Stichstraßen, Ankauf Straßengrund etc)**, wobei hier die spätere Übertragung ins öffentliche Gut mitberücksichtigt werden soll (idealer Zeitpunkt?), die Errichtung von Telekommunikationsleitungen (zB Glasfaser), ggf die Herstellung einer Basisstromversorgung (Trafostation), für die Parzellierung (Vermessungskosten), für etwaige Retentionsmaßnahmen etc.

Der Grundankauf erfolgt nicht zum ortsüblichen landwirtschaftlichen Preis, sondern orientiert sich am ortsüblichen Gewerbegebietspreis. Ausgehend vom künftigen (ortsüblichen) Verkaufspreis des Betriebsbaugebietes werden die kalkulierten Erschließungskosten abgezogen und dann ergibt sich ein verhandlungsfähiger Grundpreis ggü dem bisherigen Liegenschaftseigentümer. Der bisherige Liegenschaftseigentümer will idR an der Aufwertung mitpartizipieren.

3. **Vermarktung und Weiterverkauf einer höherwertigen Fläche (= erschlossener Betriebsbaugrund) mit Gewinnerzielungsabsicht an „passende Unternehmen“** (Basis: Standortprofil, Bebauungsvorgaben zeitlich und qualitativ etc), wobei hierbei die Vertragsgestaltung an den Käufer beachten ist, falls eine getrennte Verrechnung zu Punkt 1 und Punkt 2 aus steuerlicher Sicht sinnvoll sein sollte.

In diesem Zusammenhang soll beurteilt werden, wie die Vorgehensweise (inkl der Vertragsgestaltung bei Grundankauf und -verkauf) innerhalb der GmbH (Genossenschaft) steueroptimiert durchzuführen ist, insb in Hinblick auf grunderwerbsteuerliche, umsatzsteuerliche und ertragsteuerliche (körperschaftsteuerliche) Folgen. Auf die Immobilienertragsteuer für den Veräußerer der unbebauten Fläche soll nur kurz und ganz allgemein eingegangen werden, da dies ohnehin anhand des Einzelfalls zu beurteilen ist.



Künftige Kommunalsteuereinnahmen werden von der Standortgemeinde direkt an den Verband entrichtet und sollen in der Regel nicht in die GmbH (Genossenschaft) und somit in diese Kalkulation einfließen (ggf. nur als Verlusttilgung, aber nicht zur Schuldentilgung).

Themen aus steuerlicher Sicht

- 1) Körperschaftsteuer aus Sicht der GmbH (Genossenschaft)
- 2) Umsatzsteuer aus Sicht der GmbH (Genossenschaft)
 - a. umsatzsteuerliche Behandlung bei Investitionen (Kauf, Anschaffungskosten), Voraussetzungen für Vorsteuerabzug im Zeitpunkt der Investition
 - b. umsatzsteuerliche Behandlung bei Verkauf
 - i. Verkauf mit Umsatzsteuer
 - ii. Verkauf ohne Umsatzsteuer (Vorsteuerberichtigung)
 - iii. Getrennte Behandlung Grund bzw Anschaffung möglich?
- 3) Grunderwerbsteuer bei Kauf bzw Weiterverkauf
- 4) Immobilienertragsteuer für Verkäufer bei Kauf
- 5) Exkurs: Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer bei Investition direkt durch einen Gemeindeverband

2. Steuerliche Beurteilung

Unterscheidung GmbH und Genossenschaft

Vorab möchten wir aus steuerlicher Sicht auf die Unterschiede zwischen GmbH und Genossenschaft eingehen.

Sowohl die Rechtsform der GmbH als auch die Rechtsform der Genossenschaft sind juristische Personen privaten Rechts. Als juristische Personen privaten Rechts unterliegen sowohl GmbH als auch Genossenschaft gem § 1 Abs 2 Z 2 KStG der Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuer beträgt bei beiden Rechtsformen 25%.

Unterschied ist lediglich, dass die Mindestkörperschaftsteuer bei der GmbH, nicht jedoch bei der Genossenschaft, zur Anwendung gelangt. Die Mindestkörperschaftsteuer ist unabhängig von der Höhe des Gewinns zu entrichten und wird, sofern kein entsprechender Gewinn



vorhanden war, in Folgejahren bei Vorliegen von Gewinnen angerechnet. Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt bei der GmbH in den ersten 5 Jahren ab Gründung jährlich EUR 500,00 und ab dem 6. bis zum 10. Jahr ab Gründung jährlich EUR 1.000,00. Danach beträgt die Mindestkörperschaftsteuer bei der GmbH jährlich EUR 1.750,00.

Allfällige Zuwendungen von GmbH/Genossenschaft an die Gesellschafter/Genossenschafter (Gewinnausschüttungen bei GmbH bzw Rückvergütungen bei Genossenschaft) stellen gem § 27 Abs 2 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen dar. Somit ergibt sich auch hierin keine Unterscheidung.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist Unternehmer gem § 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Die Beurteilung, ob eine umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft vorliegt, ist unabhängig von der Rechtsform. Somit ergeben sich auch hier hinsichtlich GmbH und Genossenschaft keine Unterschiede.

Im Ergebnis kann damit festgehalten werden, dass **aus steuerlicher Sicht** mit Ausnahme der Mindestkörperschaftsteuer **keine wesentlichen Unterschiede zwischen GmbH und Genossenschaft** bestehen. In der Stellungnahme wird daher aus Vereinfachungsgründen für beide Rechtsformen der **Begriff Gesellschaft** verwendet.

Aus gesellschaftsrechtlicher Sicht möchten wir noch darauf hinweisen, dass für die Genossenschaft eine Revisionspflicht besteht und daher der Beitritt zu einem Revisionsverband grundsätzlich Pflicht ist und auch mit Kosten verbunden ist. Wir empfehlen, Details betreffend die gesellschaftsrechtliche Organisation einer Genossenschaft mit einem Rechtsvertreter (Notar oder Rechtsanwalt) abzuklären.

2.1 Körperschaftsteuer aus Sicht der Gesellschaft

Unternehmensgegenstand ist der Ankauf unaufgeschlossener Liegenschaften, die Erschließung und Errichtung sämtlicher Infrastruktur und der anschließende Verkauf der aufgeschlossenen Liegenschaften mit Gewinnerzielungsabsicht. Die Gesellschaft unterliegt damit mit ihren Gewinnen der Körperschaftsteuer in Höhe von 25%.

Einziger Unterschied zwischen GmbH und Genossenschaft ist wie bereits angeführt, dass die GmbH auch bei Nichtvorliegen von Gewinnen (zB in der Planungs- bzw Umsetzungsphase vor Veräußerung der Liegenschaften) Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten hat. Diese Mindestkörperschaftsteuer wird jedoch bei späteren Gewinnen angerechnet.



2.2 Umsatzsteuerliche Beurteilung aus Sicht der Gesellschaft

Unternehmer ist gem § 2 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.

Im vorliegenden Fall ist daher unseres Erachtens jedenfalls vor einer unternehmerischen Tätigkeit und damit von einer Unternehmereigenschaft der Gesellschaft im Sinne des UStG auszugehen.

2.2.1 Verkauf der aufgeschlossenen Liegenschaften durch die Gesellschaft - Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG

Die Lieferung von Grundstücken ist grundsätzlich gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG unecht steuerfrei, dh für die Veräußerung von Grundstücken ist keine Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen, gleichzeitig besteht jedoch für damit in Zusammenhang stehende Vorleistungen kein Recht auf Vorsteuerabzug.

Seit 1.1.2017 ist für die Befreiungsbestimmung der Grundstücksbegriff iSd Art 13b MwSt-DVO maßgebend. Gem Art 13b lit b MwSt-DVO ist ein Grundstück auch jedes mit dem Boden befestigte **Gebäude oder** jedes derartige **Bauwerk**, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann. Somit **bezieht sich die Steuerbefreiung gem § 6 Abs 1 Z 9 lit a UstG** sowohl auf die Lieferung von unbebauten Grundstücken als **auch auf die Lieferung von bebauten Grundstücken.**¹ Der Begriff Bauwerk iSd Art 13b lit b MwSt-DVO beinhaltet auch Konstruktionen, die üblicherweise nicht als Gebäude gelten, wie zB **Straßen**, Eisenbahnstrecken, Brücken, Gaspipelines, **Wasser- und Abwassersysteme** sowie Kraftwerke etc. Bauwerke fallen unter den Begriff Grundstück, wenn sie am oder im Boden – über oder unter dem Meeresspiegel – befestigt sind und es nicht leicht möglich ist, sie abzubauen oder zu bewegen. Es ist nicht nötig, dass es untrennbar mit dem Boden verbunden ist. Zu prüfen ist lediglich, ob sich die Vorrichtungen zur Immobilisierung leicht, dh ohne Aufwand und erhebliche Kosten, entfernen lassen.²

Vom Grundstücksbegriff gem Art 13b lit d MwSt-DVO umfasst sind auch sog **Betriebsvorrichtungen**. Betriebsvorrichtungen sind von Gebäuden abzugrenzen.

¹ Vgl Ruppe/Achatz, UStG⁵ § 6 Tz 197.

² UStR Rz 639v.



Dazu ist entscheidend, ob das Bauwerk die Merkmale eines Gebäudes aufweist oder nicht. Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tiere oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden und von einiger Standfestigkeit sowie Beständigkeit ist. Ist ein Bauwerk demnach als ein Gebäude anzusehen, kann es nicht mehr als Betriebsvorrichtung eingestuft werden.³

Unter einer **Betriebsvorrichtung** sind demgegenüber alle jene sonstigen **Vorrichtungen** zu verstehen, **die von Menschenhand geschaffen wurden, und ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Unternehmens dienen**. Darunter fallen auch **Umzäunungen, Straßen oder Platzbefestigungen**.

Wird daher ein **Grundstück samt Rohrleitungen, Umzäunungen, Straßen- und Platzbefestigungen veräußert**, ist die Veräußerung **als Gesamtes** von der unecht steuerfreien Grundstückslieferung umfasst.⁴ Eine **Aufteilung** ist **nicht zulässig**. Für Vorleistungen steht daher **grundsätzlich auch kein Vorsteuerabzug** zu.

2.2.2 Option zur Steuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG

Gemäß § 6 Abs 2 UStG ist es jedoch möglich, auf die Steuerbefreiung beim Verkauf von Grundstücken zu verzichten. In diesem Fall unterliegt der Verkauf der aufgeschlossenen Liegenschaften der 20%igen Umsatzsteuer.

Für die Gesellschaft ergibt sich damit der **Vorteil**, dass für sämtliche Vorleistungen (Aufschließungskosten) der **Vorsteuerabzug** geltend gemacht werden kann. Zur Frage des Zeitpunkts der Geltendmachung des Vorsteuerabzugs siehe Punkt 2.2.3.

Soweit der **Käufer** der Liegenschaft Unternehmer im Sinne des UStG ist und zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann der Käufer die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer **als Vorsteuer vom Finanzamt** rückfordern, sodass sich für den Käufer aus der Umsatzsteuer keine Kostenbelastung ergibt.

Eine Kostenbelastung würde sich nur dann ergeben, wenn der Käufer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. In der Regel wird davon auszugehen sein, dass der

³ UStR 2000 Rz 894a.

⁴ UStR 2000 Rz 773a.



Käufer zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sodass der **Verkauf durch die Gesellschaft mit Umsatzsteuer zu bevorzugen** ist.

Sollte wider Erwarten ein Käufer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sei, so kann der Verkauf auch ohne Umsatzsteuer erfolgen. In diesem Fall wäre die anteilige bisher geltend gemachte Vorsteuer der Gesellschaft zu berichtigen und an das Finanzamt rückzuzahlen.

2.2.3 Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs bei künftiger Option zur Umsatzsteuerpflicht gem § 6 Abs 2 UStG:

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann der Unternehmer bereits vor der Ausführung des Umsatzes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, wenn er zweifelsfrei – durch **entsprechende Vorvereinbarungen mit künftigen Käufern oder anhand anderer über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände** – darlegen kann, dass die Wahrscheinlichkeit einer bevorstehenden steuerpflichtigen Veräußerung mit größerer Sicherheit anzunehmen war als der Fall einer steuerbefreiten Veräußerung oder der Fall des Unterbleibens einer Veräußerung.⁵

Maßgebend ist nach *Ruppe/Achatz*, ob im Zeitpunkt des Anfallens von Vorsteuern die Absicht für die Steuerpflicht zu optieren aufgrund objektiver Umstände mit ziemlicher Sicherheit feststeht.⁶ Auch der VwGH hat sich zum Vorsteuerabzug im Hinblick auf eine künftig beabsichtigte steuerpflichtige Vermietung bzw steuerpflichtige Grundstückslieferung ähnlich dazu geäußert. Demnach ist der Vorsteuerabzug bereits zulässig, wenn die Ausführung eines steuerpflichtigen Umsatzes erst beabsichtigt ist und eine steuerpflichtige Veräußerung wahrscheinlicher ist als der Fall einer steuerfreien Veräußerung. **Bei nachweislicher Absicht der Option zur Steuerpflicht steht der Vorsteuerabzug sofort zu.**⁷

Der **Vorsteuerabzug** auf die Errichtungskosten (zB Kosten iZm den Erschließungsmaßnahmen) **steht bereits im Jahr des Entstehens** der Aufwendungen bzw Investitionen zu, **wenn ein Nachweis über künftige Umsatzsteuerpflicht** des damit in Zusammenhang stehenden Umsatzes

⁵ UStR 2000 Rz 799.

⁶ Vgl *Ruppe/Achatz*, UStG⁵ § 6 Tz 249/12.

⁷ Vgl VwGH 23.11.2016, Ra 2014/15/0044; 20.10.2009, 2006/13/0193; 13.09.2006, 2002/13/0063.



(Grundstückslieferung) gelingt. Als Nachweis könnte unseres Erachtens zB vorgebracht werden, dass in Inseraten für das Betriebsbaugelände bereits auf die umsatzsteuerpflichtige Veräußerung hingewiesen wird.

2.3 Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen beim Verkauf

2.3.1 Grundstücke iSd GrEStG

Unter Grundstücke iSd § 2 GrEStG sind Grundstücke iSd bürgerlichen Rechts zu verstehen. Zum Grundstück iSd § 2 GrEStG zählen Grund und Boden, Zugehör, mit Ausnahme der Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sowie dingliche Rechte, mit Ausnahme der Gewinnungsbewilligungen und Apothekengerechtigkeiten.⁸

Gem § 294 ABGB versteht man unter **Zugehör** dasjenige, was **mit einer Sache in fortdauernder Verbindung** gesetzt wird. Der Begriff des Zugehörs umfasst auch Bestandteile der Liegenschaft und das gesamte Zugehör gilt als unbewegliche Sache⁹

Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die gem § 294 ABGB Zugehör eines Grundstücks oder dessen Bestandteil sind, **werden** jedoch nach § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG **nicht zum Grundstück gezählt, wenn sie zu einer Betriebsanlage gehören**.¹⁰ Die Ausnahme von der Besteuerung kann nur dort Platz greifen, wo die betreffende Maschine nicht unmittelbar Wirtschaftsteil des gekauften Grundstücks ist, sondern einen bestimmten Wirtschaftszweck dient. Die sonstigen Vorrichtungen sind zu einer Betriebsanlage verwendet, wenn sie neben den Maschinen der gewerblichen Ausnützung des Grundstücks dienen. Sie müssen von Menschenhand geschaffen und ohne Gebäude zu sein, dem Betrieb eines Gewerbes dienen.¹¹

Beispiele für Vorrichtungen¹²:

- Vorrichtungen zur Aufstellung, Anbringung, Befestigung und Bedienung von Maschinen (zB Fundamente für Krananlage)
- Bauwerke, die als Umschließung mit der eigentlichen Fabrikationsvorrichtung so fest verbunden sind, dass sie bei Entfernung der Vorrichtung unbrauchbar werden

⁸ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 25.

⁹ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 23.

¹⁰ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 26.

¹¹ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 28 f.

¹² Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 29.



- Bauliche Anlagen, die für sich einem selbsttätigen Betriebsvorgang dienen (zB Brennöfen, Trockenkammern, Kläranlagen, Ziegelöfen)
- Lagerzwecken dienende Bauwerke (zB Bunker, Silos, Tanks)
- Umschließungen von Transportanlagen
- **Umzäunungen, Wege- und Platzbefestigungen**
- **Straßen, Stützmauern, Brücken, Parkplätze**

Obwohl es sich bei Baurechten und Gebäude auf fremden Boden grundsätzlich nicht um Grundstücke iSd § 2 GrEStG handelt, werde diese für Zwecke der GrESt wie Grundstücke behandelt (§ 2 Abs 2 GrEStG).¹³ Der Begriff des **Gebäudes auf fremden Boden** ist nach Rechtsprechung des VwGH ein steuerrechtlicher Begriff. Es muss sich um ein Gebäude handeln, welches auf fremden Boden steht. Unter einem Gebäude ist dabei **jedes Bauwerk** zu verstehen, **das durch räumliche Umfriedung Menschen und Sachen Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt**, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist.¹⁴

Nach Ansicht des VwGH ist der Begriff des Gebäudes auf fremden Boden allerdings nicht nach bürgerlichem Recht auszulegen. Somit unterliegen Erwerbsvorgänge, die Gebäude auf fremden Boden betreffen, der GrESt unabhängig davon, ob sie nach bürgerlichem Recht als beweglich oder unbeweglich gelten. **Der grunderwerbsteuerliche Begriff des Gebäudes auf fremden Boden erfasst daher nicht nur Superädifikate iSd § 435 ABGB.** Er kann sich auch auf Gebäude, die dem Grundeigentümer gehören, weil die Errichtung in der Absicht erfolgt ist, dass das Gebäude stets auf dem Grundstück bleiben soll.¹⁵

¹³ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 25.

¹⁴ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 68.

¹⁵ Arnold/Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987 (8. Lfg 2000) zu § 2 GrEStG Rz 71.



2.3.2 Bemessungsgrundlage für die GrESt und Eintragungsgebühr

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich gem § 5 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, dh vom zivilrechtlichen Kaufpreis.

Die **Umsatzsteuer ist** nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH **Teil der GrESt-Bemessungsgrundlage**.¹⁶ Soweit daher von der Gesellschaft ein bebautes Grundstück geliefert wird, für welches gem § 6 Abs 2 UStG zur Umsatzsteuerpflicht optiert wurde, erhöht sich dadurch die GrESt-Bemessungsgrundlage.

Durch die umsatzsteuerpflichtige Behandlung der Grundstückslieferung gem § 6 Abs 2 UStG erhöhen sich damit die Bemessungsgrundlagen der GrESt (§ 5 Abs 1 Z 1 GrEStG) und der Eintragungsgebühr (§ 26 GGG iVm § 10 BewG) um den in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbetrag, dh um 20%.

Die GrESt beträgt 3,5% vom Kaufpreis und die Eintragungsgebühr 1,1% vom Kaufpreis, in Summe somit 4,6%. Durch den umsatzsteuerpflichtigen Verkauf ergibt sich damit eine in Summe eine **Erhöhung** dieser Abgaben **um 0,92 % vom Nettokaufpreis**.

2.4 Immobilienertragsteuer für Verkäufer der unbebauten Liegenschaft

Die Frage der Immobilienertragsteuer ist immer vom konkreten Einzelfall abhängig und soll daher lediglich im Überblick behandelt werden.

Bei den veräußerten Grundstücken handelt es sich um landwirtschaftliche Flächen. Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen von Landwirten unterliegen in der Regel dem besonderen Steuersatz gem § 30a EStG in Höhe von 30%. Auf Antrag ist eine Besteuerung nach dem allgemeinen Steuertarif möglich. Ob dies sinnvoll ist, hängt davon ab, wie hoch die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung sind und ob noch Nebeneinkünfte vorliegen. Dies ist im Einzelfall zu beurteilen.

Die Höhe der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ermittelt sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten. Soweit Grundstücke jedoch zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren, können alternativ folgende Anschaffungskosten pauschal angesetzt werden:

¹⁶ *Arnold/Bodis*, Kommentar zum GrEStG 1987 (16. Lfg 2018) zu § 5 GrEStG Rz 101a mit Verweis auf VwGH 30.4.2003, 2000/16/0086 sowie VwGH 13.5.2004, 2001/16/0434).



1) Anschaffungskosten 40% des Veräußerungserlöses

Wenn das Grundstück nach dem 31.12.1987 eine Umwidmung erfahren hat, die eine Bebauung ermöglicht. Dies gilt auch für eine in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung stehende Umwidmung, wenn diese innerhalb von fünf Jahren nach der Veräußerung erfolgt.

2) Anschaffungskosten 86% des Veräußerungserlöses

In allen übrigen Fällen.

Grundstücke von Landwirten werden meist im Wege von Schenkungen bzw Erbfolgen übertragen. Schenkungen und Erbfolgen gelten nicht als Anschaffungen. Der Geschenknehmer bzw Erbe übernimmt die historischen Anschaffungskosten des Geschenkgebers bzw Erblassers, sodass die Anschaffungskosten in der Regel sehr gering bzw eventuell nicht mehr ermittelbar sind.

Die Tatsache, dass Schenkungen bzw Erbfolgen keine Anschaffungen darstellen, führt jedoch auch dazu, dass die Grundstücke in der Regel zum 31.3.2012 nicht steuerverfangen waren. Die Anschaffungskosten können daher in der Regel pauschal ermittelt werden. Da die Grundstücke in der Absicht erworben werden, diese Grundstücke aufzuschließen und als Betriebsbaugelände zu veräußern, ist davon auszugehen, dass innerhalb von 5 Jahren ab Veräußerung eine Umwidmung erfolgt. Die pauschalen Anschaffungskosten können daher in der Regel mit 40% des Veräußerungserlöses angesetzt werden.

Damit ergibt sich in vielen Fällen wohl folgende Berechnung der Immobilienertragsteuer:

Veräußerungserlös	100
pauschale Anschaffungskosten 40%	<u>- 40</u>
Einkünfte aus Grundstücksveräußerung	60
davon 30% Immobilienertragsteuer	18

Diese Berechnung wird wohl in vielen Fällen zutreffen, es ist jedoch jeweils eine Betrachtung im Einzelfall erforderlich.



3. Vergleich steuerfreier Verkauf vs steuerpflichtiger Verkauf der aufgeschlossenen Liegenschaften

Auf Basis einer beispielhaften Berechnung soll gegenübergestellt werden, welche konkreten finanziellen Unterschiede sich bei einem umsatzsteuerfreien Verkauf im Vergleich zu einem umsatzsteuerpflichtigen Verkauf ergeben.

Für die beispielhafte Berechnung werden folgende Prämissen verwendet:

- 1) Der Quadratmeterpreis für den Ankauf der Liegenschaften wird in diesem Beispiel mit EUR 40,00 pro m² (inkl Anschaffungsnebenkosten) angenommen.
- 2) Die Aufschließungskosten werden mit EUR 20,00 inkl Umsatzsteuer pro m² angenommen. In den Aufschließungskosten sind Kosten enthalten, die sowohl dem 10%-igen Umsatzsteuersatz (zB Kanal- und Wasseranschluss) als auch dem 20%-igen Umsatzsteuersatz unterliegen. Es wird daher vereinfachend ein Umsatzsteuersatz bei den Aufschließungskosten von durchschnittlich 15% unterstellt.
- 3) Als Verkaufspreis wird ein Preis von EUR 70,00 (exkl Umsatzsteuer) unterstellt, der neben sonstigen Kosten und Zinsen auch einen Gewinnaufschlag enthält.
- 4) Beim Vergleich wird unterstellt, dass der Käufer der aufgeschlossenen Liegenschaft als Unternehmer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, daher die Umsatzsteuer keinen Kostenfaktor darstellt und auf den Kaufpreis aufgeschlagen werden kann.

a) umsatzsteuerfreier Verkauf

Anschaffungskosten Grund	40	
Aufschließungskosten	<u>20</u>	
Anschaffungskosten gesamt	60	
Verkaufserlös	<u>70</u>	
Deckungsbeitrag Gesellschaft	10	
GrESt und Eintragungsgebühr Käufer	3,22	(4,6% von 70)

b) umsatzsteuerpflichtiger Verkauf

Anschaffungskosten Grund	40	
Aufschließungskosten brutto	20	
Aufschließungskosten netto	<u>17,39</u>	
Anschaffungskosten gesamt netto	57,39	
Verkaufserlös netto	<u>70</u>	
Deckungsbeitrag Gesellschaft netto	12,61	
GrESt und Eintragungsgebühr Käufer	3,86	(4,6% von 84)



Aus diesem Beispiel wird ersichtlich, dass im Falle eines Vorsteuerabzugs des Käufers der **umsatzsteuerpflichtige Verkauf deutlich günstiger** ist, als der umsatzsteuerfreie Verkauf. Während bei der Gesellschaft als Verkäufern EUR 2,61 mehr an Deckungsbeitrag bleiben, hat der Käufer aufgrund der höheren Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr lediglich Mehrkosten in Höhe EUR 0,64. Selbst wenn diese Mehrkosten für den Käufer durch einen geringeren Kaufpreis von der Verkäuferin getragen werden, hat die Verkäuferin noch einen Vorteil von rund EUR 2 pro m². Prozentuell gerechnet wären das rund 3% des Kaufpreises.

4. Zusammenfassung und Empfehlung Vorgehensweise

Aus dem in Punkt 3 ermittelten Vergleich zwischen umsatzsteuerfreien und umsatzsteuerpflichtigen Verkauf der Liegenschaften ist erkennbar, dass in der Regel der umsatzsteuerpflichtige Verkauf steuerlich vorteilhaft ist. Dies gilt jedoch nur dann, wenn der Käufer auch zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist.

Wir empfehlen daher, bereits bei Beginn der Tätigkeiten der Gesellschaft den Vorsteuerabzug geltend zu machen. Aus steuerlicher Sicht wäre dafür von Vorteil, wenn die beabsichtigte steuerpflichtige Veräußerung bereits nach außen erkennbar dokumentiert ist, zB durch entsprechende Werbemaßnahmen. Sofern dies bei Beginn des Projekts noch nicht möglich ist, wären unseres Erachtens auch zB interne Berechnungen bzw schriftliche Konzepte, die von einem steuerpflichtigen Verkauf ausgehen, ausreichend, um einen sofortigen Vorsteuerabzug sicher zu stellen. Dies wäre jedoch noch mit dem Finanzamt abzuklären.

Bei Rückfragen stehen wir gerne zur Verfügung.

Freundliche Grüße

MMag. Gerhard Horner
Wirtschaftsprüfer
und Steuerberater

Mag. Andreas Pirklbauer, LL.M.
Berufsanwarter