

**Selbstberechnung der
Immobilienverkehrssteuer
durch Parteienvertreter
im Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung**

Dr. Martin Gratzl

**Notarsubstitut
1010 Wien**

Dr. Wolfgang Lenhart



10. Oktober 2012

- Reform der Steuerpflicht von Grundstücksveräußerungen durch das StabG 2012
- Berechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter (Notare, Rechtsanwälte) wenn auch Berechnung der Grunderwerbsteuer über diese erfolgt.
- Es kommt damit ab 1.1.2013 durch die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt zur Orientierung am System der Mitteilung und Selbstberechnung der GrESt.

Inkrafttreten der Selbstberechnung samt Übergangsregelung

a. Inkrafttreten der verpflichtenden Selbstberechnung:

- Grundstücksveräußerungen nach dem 31.12.2012
Hintergrund: Einrichtung eines elektronischen Meldeverfahrens.
- „Veräußerungsgeschäft“ - zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft
- Abweichung vom Zuflussprinzip des § 19 EStG
- Vorteil in der einfacheren Feststellung (Stundung).

b. Inkrafttreten der freiwilligen Selbstberechnung:

- freiwillige Selbstberechnung seit dem 31.3.2012 möglich.
- Datum des Abschlusses des Veräußerungsgeschäftes ist maßgeblich.
- Einkommensteuer unter Voraussetzungen des § 30b Abs 2 EStG abgegolten

Anknüpfung der Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt durch Parteienvertreter an die Selbstberechnung der GrESt

§ 30c Abs 2 EStG enthält drei Tatbestandsvoraussetzungen für die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt:

- Vorliegen eines Parteienvertreters
- Vornahme der Selbstberechnung der GrESt nach § 11 GrEStG durch diesen Parteienvertreter
- Der Parteienvertreter kann sich auf die zutreffenden Angaben des Steuerpflichtigen bei Durchführung der Selbstberechnung verlassen

„Parteienvertreter“ - Parteienvertreterbegriff des § 11 GrEStG - abhängig von einer aufrechten Berufsbefugnis zum Rechtsanwalt oder Notar.

Voraussetzung der verpflichtenden Selbstberechnung der ImmoEST durch Parteienvertreter ist die tatsächliche Berechnung der GrEST durch den Parteienvertreter

Anreize für die Selbstberechnung der GrEST und damit die Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoEST durch einen Parteienvertreter:

- § 10 Abs 1 und Abs 2 GrESTG - Abgabenerklärung nur noch durch Parteienvertreter
- Verpflichtung zur Leistung einer besonderen Vorauszahlung
- Bei Selbstberechnung ist Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung gemäß § 160 BAO entbehrlich

GrEST:

„Vornahme der Selbstberechnung“: innerhalb der Frist für die Vorlage der Abgabenerklärung gemäß § 10 GrESTG

Entstehung der Steuerschuld: im System der GrEST mit dem steuerpflichtigen Erwerbsvorgang

Fälligkeitszeitpunkt: spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Selbstberechnung erfolgt ist, zweitfolgenden Kalendermonats

BEISPIEL

A kauft von B am 2.5.2013 ein Grundstück (Datum des Kaufvertrages). Der Kaufvertrag wird von Rechtsanwalt X erstellt. Die Steuerschuld für die GrESt ist im Kalendermonat Mai entstanden, da am 2.5. der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Die Frist für die Vorlage der GrESt Abgabenerklärung endet am 15.7.2013, daher hat der Vertragserrichter bis zum 15.7. Zeit sich zu entscheiden, ob er eine GrESt Abgabenerklärung vorlegen will oder die Anmeldung der Selbstberechnung der GrESt. Nimmt Rechtsanwalt X die Anmeldung der Selbstberechnung der GrESt vor, ist er verpflichtet auch die Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt durchzuführen. Die generelle Verpflichtung zur Selbstberechnung der ImmoESt wird wie gesagt ab 1.1.2013 wirksam, ein Ausnahmetatbestand ist hier nicht gegeben.

Durchführung der Selbstberechnung, Entrichtung sowie Mitteilung gem. § 30c /2 Z1 EStG

- a. Zeitpunkt der Selbstberechnung und Entstehung der Steuerschuld
- **Anmeldungszeitraum** – Kalendermonat der Selbstberechnung
 - **Fälligkeitszeitpunkt**: 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats
 - Steuerschuld entsteht im Monat des Zuflusses des Veräußerungserlöses.
 - **Zufluss – Abfluss Prinzip**
 - § 19 EStG, jedoch Abweichung vom GrEStG: dieses macht Steuerschuld von der Verwirklichung des Erwerbsvorganges abhängig
 - Zeitpunkt des Zuflusses – **Erlangung der vollen Verfügungsmacht**

BEISPIEL

A kauft von B am 2.5.2013 ein Grundstück. Nach dem Kaufvertrag soll der Kaufpreis von A mit Ende August 2013 an B gezahlt werden, sofern bis dahin die Grundbuchseintragung erfolgt ist. Die Steuerschuld für die GrESt ist im Kalendermonat Mai entstanden, da am 2.5. der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Die Frist für die Vorlage der GrESt Abgabenerklärung endet am 15.7.2013. Der Vertragserrichter hat daher bis zu diesem Tag Zeit, sich zu entscheiden, ob er eine GrESt Abgabenerklärung vorlegen oder die Anmeldung der Selbstberechnung der GrESt vornehmen will. Letztere Variante führt dazu, dass er auch die Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoESt durchzuführen hat.

Bei Ratenzahlungen kommt es auf den Zufluss jener Ertragsanteile an, die Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw. die Buchwerte nach Berücksichtigung der Kosten der Selbstberechnung etc. übersteigen.

BEISPIEL

A kauft von B am 5.6.2013 ein Grundstück, der Kaufpreis beträgt 450 000 Euro, die historischen Anschaffungskosten des B betragen 290 000 Euro. Vereinbart wird eine Zahlung durch A in drei Raten iHv jeweils 150 000 Euro, die Ende August, Ende Oktober und Ende Dezember 2013 zu zahlen sind.

Die Steuerschuld der ImmoESt ist erst ab dem Zeitpunkt entstanden, in dem durch die Zahlung der insgesamt drei Raten die historischen Anschaffungskosten des Veräußerers iHv 290 000 Euro überschritten sind. Dies ist mit Zahlung der zweiten Rate Ende Oktober 2013 der Fall, die Steuerschuld der ImmoESt entsteht daher im Oktober 2013 und ist in diesem Zeitpunkt anteilig von 10 000 Euro zu berechnen. Gemäß § 30b Abs 1 S 2 wird die ImmoESt iHv 2500 Euro am 15.12.2013 fällig, bis dahin hat der Vertragserrichter die Selbstberechnung durchzuführen und die ImmoESt zu entrichten. Nach Zufließen der dritten Rate im Dezember 2013 ist sodann am 15.2.2014 der weitere Anteil der ImmoESt iHv 25% von 150 000 Euro zu entrichten.

Durchführung der Selbstberechnung, Entrichtung sowie Mitteilung gem. § 30/2 Z1 EStG

- b. Anwendungsbereich der Immobilienertragsteuer erfasst Einkünfte aus privaten und auch betrieblichen Grundstücksveräußerungen
- c. Angabe- und Vorlagepflicht des Steuerpflichtigen und Vertrauen des Parteienvertreters auf die Angaben und Unterlagen des Steuerpflichtigen
Vertrauen des Parteienvertreters ist geschützt
- d. Ausnahmen von der Verpflichtung zur Selbstberechnung
 - Die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft sind nach § 30 Abs 2 EStG befreit
 - Der Zufluss erfolgt voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft
 - Bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens werden die stillen Reserven gemäß § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt

Dessen ungeachtet stets Verpflichtung zur Abgabe einer Mitteilung nach § 30 Abs 2 Z1 EStG

Durchführung der Selbstberechnung, Entrichtung sowie Mitteilung gem. § 30/2 Z1 EStG

- e. Befreiungstatbestände und diesbezügliche Prüfschritte des Parteienvertreters

Hauptwohnsitzbefreiung, wenn Eigenheim/Eigentumswohnung seit Anschaffung zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient hat und dieser nun aufgegeben wird.

Hauptwohnsitzbefreiung, wenn Eigenheim/Eigentumswohnung in den letzten 10 Jahren fünf Jahre als Hauptwohnsitz gedient hat und dieser nun aufgegeben wird.

Veräußerung selbst hergestellter Gebäude, soweit diese innerhalb der letzten 10 Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines unmittelbar drohenden Eingriffs

Durchführung der Selbstberechnung, Entrichtung sowie Mitteilung gem. § 30/2 Z1 EStG

- e. Befreiungstatbestände und diesbezügliche Prüfschritte des Parteienvertreters

Zusammenlegungs- und Flurbereinigungsverfahren

Zufluss erfolgt erst später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft

Bei Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens werden stille Reserven aus Veräußerungsgewinn gemäß § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt.

Veräußerungserlös wird in Form einer Rente geleistet

Abgeltungswirkung der Selbstberechnung, Veranlagung und Veranlagungsoption und Zusammenspiel mit der Regelbesteuerungsoption

a. Abgeltungswirkung

Von der Abgeltungswirkung erfasste Einkünfte sind grundsätzlich nicht in der Steuererklärung anzugeben.

In zwei Fällen keine Abgeltungswirkung:

- Betriebliche Grundstücksveräußerungen (Hintergrund sind die umfangreicheren Möglichkeiten der Verlustverwertung im betrieblichen Bereich)
- Die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten.

Abgeltungswirkung der Selbstberechnung, Veranlagung und Veranlagungsoption und Zusammenspiel mit der Regelbesteuerungsoption

b. Veranlagungsoption

Veräußerer hat auch im Falle der Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoEST gemäß § 30b Abs 3 S 1 EStG die Möglichkeit einer Veranlagung auf Antrag

Möglichkeit der Einschränkung auf einzelne Grundstücksveräußerungen.

Veranlagungsoption immer auf Antrag, kann auch im Zuge der Steuererklärung gestellt werden

Keine Befristung

Selbstberechnung der
Immo EST.

Abgeltungswirkung der Selbstberechnung, Veranlagung und Veranlagungsoption und Zusammenspiel mit der Regelbesteuerungsoption

c. Fallgruppen der Veranlagungsoption

- Jedenfalls bei unrichtiger Einkünfteermittlung im Rahmen der Selbstberechnung
- Fall des Verlustausgleichs zwischen Grundstücksveräußerungen, die teils zu einem Gewinn, teils zu einem Verlust führen (im Rahmen von privaten Grundstücksveräußerungen)
- der Steuerpflichtige will ein Wahlrecht nun bei der Veranlagung anders ausüben als dieses bei der Selbstberechnung ausgeübt wurde; Wahlrecht gemäß § 30 Abs 5 EStG

Abgeltungswirkung der Selbstberechnung, Veranlagung und Veranlagungsoption und Zusammenspiel mit der Regelbesteuerungsoption

d. Zusammenhang zwischen Veranlagungs- und Regelbesteuerungsoption

- Veranlagungsoption: Freiwillige Aufnahme der Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft in die Steuererklärung unter Beibehaltung des besonderen Steuersatzes von 25%
- Regelbesteuerungsoption: Veranlagung zum regulären Steuertarif

Mitteilungspflicht des Parteienvertreters

Gemäß § 30c Abs 1 EStG soll die GrESt Abgabenerklärung gem. §10/1 GrEStG im Ergebnis um zusätzliche Informationen ergänzt werden.

Kommt auch dann zur Anwendung, wenn Selbstberechnung der ImmoESt erfolgt (30c Abs.2 Z1 EStG)

Gilt unabhängig davon, ob Einkünfte aus privaten oder betrieblichen Grundstücksveräußerungen vorliegen

Form der Mitteilung: in elektronischer Form (StabG 2012)

Inhalt: die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs 4 bzw. die für die Selbstberechnung notwendigen Daten.

Adressat in formeller Hinsicht ist das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel

Keine Selbstberechnung – Veranlagung des Veräußerers und Verpflichtung des Veräußerers zur Zahlung einer besonderen Vorauszahlung

a. Keine Selbstberechnung – Veranlagungspflicht

Selbstberechnung unterbleibt in zwei Fällen:

- GrEST wird nicht selbst berechnet
- Ausnahme von der Selbstberechnung gem. § 30c Abs. 4 kommt zum Tragen

Folge ist die Veranlagungspflicht des Veräußerers

Ebenso ist der Veräußerer veranlagungspflichtig, wenn die vorgenommene Selbstberechnung keine Abgeltungswirkung hat:

- Einkünfte aus betrieblicher Grundstücksveräußerung
- die der Selbstberechnung zugrundeliegenden Angaben des Steuerpflichtigen entsprechen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten

Keine Selbstberechnung – Veranlagung des Veräußerers und Verpflichtung des Veräußerers zur Zahlung einer besonderen Vorauszahlung



b. Pflicht des Veräußerers zur Zahlung einer besonderen Vorauszahlung

Verpflichtung des § 30b Abs. 4 EStG zur Leistung der Vorauszahlung greift dann, wenn keine Immobilienertragsteuer mittels Selbstberechnung entrichtet wird.

Ausnahmen gem. § 30c Abs. 4 EStG: Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft sind nach § 30 Abs. 2 EStG befreit, Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft oder bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens werden die stillen Reserven gemäß § 12 EStG übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt.

Haftung des Parteienvertreters (Notars oder Rechtsanwalts) bei der Selbstberechnung

Abgeltungswirkung ist so wie bei sonstigen Abzugssteuern mit einer Haftung der Abzugspflichtigen verbunden. Zweck ist die Sicherstellung der ordnungsgemäßen Berechnung und Abfuhr der Steuer.

Zwei Haftungstatbestände kommen zum Tragen:

a. Haftung für die **Entrichtung** der ImmoESt (§ 30c Abs. 3 S1 EStG)

- Haftung für mangelnde Entrichtung, nicht für die inhaltliche Richtigkeit
- Haftungsgrund: objektives Kriterium der mangelnden Entrichtung
- Verschuldensunabhängigkeit
- Haftung ist akzessorisch und subsidiär
- Geltendmachung liegt im Ermessen der Abgabenbehörde

b. Haftung für die **Richtigkeit** der ImmoESt (§ 30c Abs. 3 S3 EStG)

- Haftung für die richtige Berechnung der ImmoESt
- Objektive Richtigkeit
- Fehlerkalkül – bestimmter Grad der Unrichtigkeit
- Wissentlichkeit ist Voraussetzung der Haftung des Parteienvertreters ist Gewissheit darüber, dass die Angaben des Steuerpflichtigen unrichtig sind

BEISPIEL

Dem Parteienvertreter wird vom Veräußerer ein Meldezettel vorgelegt, der die vertragsgegenständliche Wohnung als Hauptwohnsitz ausweist, der Veräußerer bestätigt die Richtigkeit und Vollständigkeit seiner Angaben, dass die Wohnung als Hauptwohnsitz dient. Daraufhin wendet der Parteienvertreter eine Befreiungsbestimmung an und unterlässt die Selbstberechnung obwohl ihm bekannt ist, dass die Wohnung dem, Steuerpflichtigen in Wahrheit doch nicht als Hauptwohnsitz dient und entrichtet dennoch wider besseren Wissens keine Immobilienertragsteuer, haftet er für deren Richtigkeit.

BEISPIEL

Der Steuerpflichtige bestätigt durch einen Grundbuchsauszug und eine schriftliche Erklärung, dass das Grundstück seit 1988 nicht umgewidmet wurde, der Parteienvertreter berechnet die ImmoEST auf Grundlage der Pauschalierungsbestimmung des § 30 Abs 4 Z2 EStG. Allerdings ist dem Parteienvertreter bekannt, dass das Grünlanggrundstück des Veräußerers vor kurzem umgewidmet wurde, um den Bau eines Einkaufszentrums zu ermöglichen. Hier kommt es zu einer Haftung des Parteienvertreters für die Richtigkeit der ImmoEST.

BEISPIEL

Der Steuerpflichtige bestätigt schriftlich, dass die zu verkaufende Eigentumswohnung im Jahr 1985 angeschafft und auch keine Umwidmung vorgenommen wurde. Der Parteienvertreter überprüft die Angaben anhand eines Grundbuchsatzuzuges und stellt fest, dass das Anschaffungsdatum korrekt deklariert wurde, eine Umwidmung ist in dieser Konstellation nicht denkbar. Danach nimmt der Parteienvertreter die Selbstberechnung vor – da er die Angaben des Steuerpflichtigen überprüft und kein gegenteiliges Wissen hat kommt eine Haftung nach § § 30c Abs 3 EStG nicht in Frage.

Abweichende Ansicht in der Literatur – der Parteienvertreter muss die Angaben des Steuerpflichtigen einer „nicht nur oberflächlichen Prüfung“ unterziehen. Daher Prüfpflicht des Parteienvertreters.

Die Annahme einer Prüfpflicht entspricht allerdings nicht dem Gesetz, weder der Gesetzeswortlaut noch die Materialien bieten Anhaltspunkte dafür.

Vergleich und zusammenfassende Darstellung der beiden Methoden: Selbstberechnung – Abgabe einer Abgabenerklärung

- Kein Liquiditätsvorteil aufgrund der besonderen Vorauszahlung innerhalb derselben Frist
- Steuererklärung ist zudem abzugeben
- Zusätzlicher Aufwand beim Finanzamt
- Verzögerte Grundbucheintragung des Erwerbers
- Einziger Vorteil der Abgabenerklärung und besonderen Vorauszahlung liegt darin, dass den Parteienvertreter keine diesbezügliche Haftung trifft

Danke für Ihre Aufmerksamkeit !

Dr. Martin Gratzl

Notarsubstitut

Öffentlicher Notar
Dr. Wolfgang Lenhart

Bösendorferstraße 5
A-1010 Wien

T +43-1-505 66 66

E martin.gratzl@notar.at

W www.notariatskanzlei.at