

WINKLER & SANDRINI

*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili*

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater

Dottori Commercialisti e Revisori Contabili

Peter Winkler Stefan Sandrini
Stefan Engele
Martina Malfertheiner Oskar Malfertheiner
Stefano Seppi Massimo Moser
Andrea Tinti Michael Schieder
Carla Kaufmann

Rechtsanwalt - avvocato

Chiara Pezzi

Mitarbeiter – Collaboratori

Karoline de Monte Iwan Gasser
Thomas Sandrini Mariatheresia Obkircher

Immobilien­geschäfte und Steuern

Autor:

Stefan Sandrini

Bozen, 2025-03-20

I - 39100 Bozen - Bolzano, via Cavour - Straße 23/c, Tel. +39 0471 062828, Fax +39 0471 062829

E-Mail: info@winkler-sandrini.it, zertifizierte E-Mail PEC: winkler-sandrini@legalmail.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>, Steuer- und MwSt.-Nummer 0144587 021 3 codice fiscale e partita IVA
Raiffeisenkasse Bozen, Cassa Rurale di Bolzano – IBAN IT05 V 08081 11600 000300018180 - SWIFT RZSBIT21003

© Copyright by

WINKLER & SANDRINI
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
39100 Bozen (BZ), Cavourstraße 23/c,

Telefon (0471) 06 28 28

Fax (0471) 06 28 29

E-Mail info@winkler-sandrini.it

Internet: <http://www.winkler-sandrini.it>

Erstellt mit OpenOffice.org Writer 24.8



Die Rechte an diesem Werk liegen bei WINKLER & SANDRINI. Der Inhalt steht unter den Creative Commons Lizenzbedingungen CC-by-sa 2.5 Italy und kann unter diesen Bedingungen (by = Namensnennung; sa = Weitergabe unter gleichen Bedingungen) bearbeitet, vervielfältigt, verbreitet und öffentlich zugänglich gemacht werden.

Die Informationen in dieser Publikation wurden mit größter Sorgfalt zusammengestellt und immer auf ihre Richtigkeit überprüft. Dennoch sind Fehler nicht ganz auszuschließen. Autor und Herausgeber übernehmen keine Gewähr oder Haftung für Schäden, die durch die Anwendung der in dieser Broschüre enthaltenen Informationen entstehen können. Zu beachten ist, dass Gesetze und Interpretationen auch kurzfristig abgeändert werden können und daher Anwendungsprobleme grundsätzlich nicht auszuschließen sind. Die vorliegenden Seiten wurden März 2025 verfasst und basieren auf dem derzeitigen Wissenstand. In dieser Broschüre ist die Meinung des Autors wiedergegeben, die sich nicht mit derjenigen des Herausgebers decken muss. Die Originalversion ist die deutsche Ausgabe. Übersetzungsfehler in der eventuellen italienischen Version können nicht ausgeschlossen werden.

1 Inhaltsverzeichnis

1 Inhaltsverzeichnis.....	3
2 Einführung.....	5
3 Betroffene Steuern.....	5
4 Alternative: Mehrwertsteuer oder Registersteuer.....	5
5 Wertermittlung anhand der Katastererträge.....	6
6 Verkauf von Grundstücken.....	7
6.1 Grundstück – Gebäude.....	7
6.2 Nicht bebaubare Grundstücke.....	7
6.3 Baugrundstücke.....	8
7 Verkauf von Baurechten (Kubatur).....	9
8 Verkauf dinglicher Rechte.....	10
9 Verkauf von Gebäuden.....	11
9.1 Verkauf von Wohnungen.....	11
9.2 Verkauf von gewerblichen Immobilien.....	11
9.3 Verkauf Immobilien im Rohbau.....	12
10 Einkommenssteuer bei Veräußerung von Immobilien.....	13
10.1 Allgemeine Regel.....	13
10.2 Wohnungen mit Superbonus.....	14
11 Erstwohnung.....	14
11.1 Objektive Voraussetzung.....	15
11.2 Subjektive Voraussetzung.....	15
11.3 Formelle Voraussetzung.....	17
11.4 Gütergemeinschaft.....	17
11.5 Wohnsitz.....	17
11.6 Zeitliche Voraussetzung.....	17
11.6.1 Kauf der Erstwohnung.....	17
11.6.1.1 Anzahlungen aufgrund Vorvertrag mit Voraussetzungen.....	18
11.6.1.2 Anzahlungen aufgrund Vorvertrag ohne Voraussetzungen.....	18
11.6.2 Zeitraum für Verlegung Wohnsitz.....	18
11.7 Verlust der Begünstigung.....	19
11.7.1 Einführung.....	19
11.7.2 Strafe.....	19
11.7.3 Verkauf und nachfolgender Kauf einer Hauptwohnung.....	20
11.7.4 Verzicht auf Fruchtgenuss auf die Erstwohnung nach erfolgtem Kauf desselben.....	20
11.7.5 Nachträglicher Verzicht auf die Begünstigung.....	20
11.7.6 Unterlassene Verlegung des Wohnsitzes.....	20
11.7.7 Verkauf ohne nachfolgendem Kauf einer Hauptwohnung.....	21
11.7.8 Abtretung von Immobilien bei Trennungen und Scheidungen.....	21
12 Steuerguthaben für den Kauf einer neuen Erstwohnung.....	21
12.1 Voraussetzungen.....	21
12.1.1 Erste Erstwohnung.....	21
12.1.2 Nachfolgende zweite Erstwohnung.....	22
12.2 Steuerguthaben.....	22
12.3 Zeitliche Anwendung.....	23
13 Kaufvorverträge für Immobilien.....	23
13.1 Angeld (caparra).....	24
13.2 Verträge, welche nur der Registergebühr und nicht der MwSt. unterliegen.....	24
13.3 Zahlung als Angeld ohne Angabe als Vorauszahlung (Kauf mit MwSt.).....	24
13.4 Angeld, welches gleichzeitig auch als Vorauszahlung definiert ist (Kauf mit MwSt.).....	25
13.5 Einvernehmliche Auflösung des Vorvertrages.....	25

13.6 Zusammenfassung.....	25
14 Mietverträge.....	25
15 Schlussbemerkungen.....	27
16 Muster für Verbesserungsvorschläge.....	28

2 Einführung

Bei Immobilien­geschäften insbesondere bei Übertragungen von Liegenschaften fallen in der Regel Steuern an.

Im Folgenden geben wir einen Überblick über die einzelnen Steuern, deren Höhe und deren Anwendung.

Sollten anlässlich der Lektüre Fragen auftauchen, bitten wir um eine entsprechende Mitteilung mittels E-Mail. Zu diesem Zweck ist auf Seite 28 eine Vorlage vorbereitet. Denn nur durch konstruktive Kritik sind wir in der Lage, die Dienstleitungen für unsere Kunden zu verbessern.

3 Betroffene Steuern

Bei Immobilien­geschäften können folgende Steuern zur Anwendung gelangen:

- Mehrwertsteuer
- Registersteuer
- Hypothekengebühren
- Katasterggebühren
- Stempelsteuer
- Schenkungssteuer
- Erbschaftssteuer

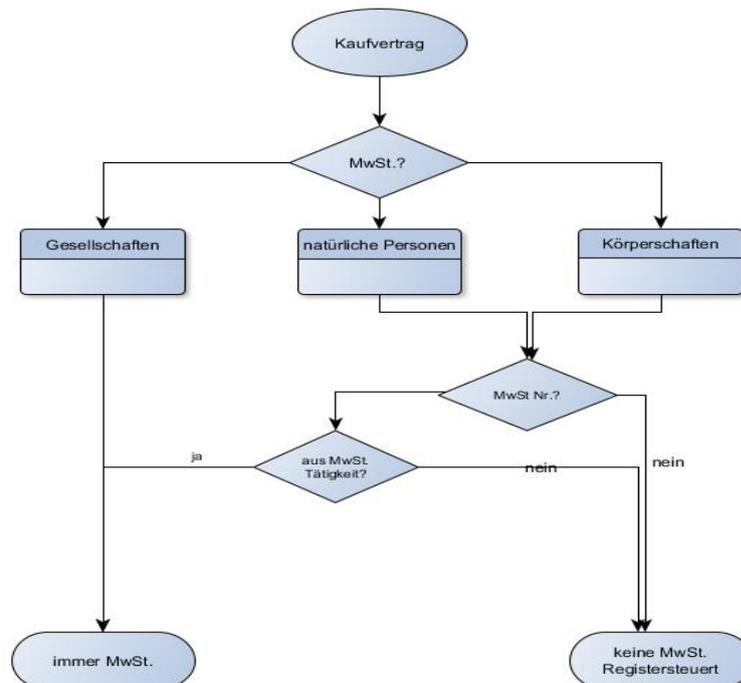
In der Folge gehen wir auf die wichtigsten Steuern ein.

4 Alternative: Mehrwertsteuer oder Registersteuer

Das Registersteuergesetz sieht grundsätzlich die alternative Besteuerung zwischen Mehrwertsteuer und Registersteuer vor: die Registrierungspflicht¹ und die Registersteuer² kommt, mit wenigen Ausnahmen, nur zur Anwendung wenn **keine** Mehrwertsteuer angewandt wird.

Die Mehrwertsteuer hat daher Vorrang.

Für Verträge die der MwSt. unterliegen kommt grundsätzlich die Registersteuer nur als Fixgebühr zur Anwendung.



Alle Verträge und Akte die nicht vor dem Notar abgeschlossen werden und die zur Gänze der

1 Art. 5 Abs. 2 DPR 131/1986

2 Art. 40 DPR 131/1986

Mehrwertsteuer unterliegen sind nur im Verwendungsfall zu registrieren.³

Beinhalten Verträge Rechtsgeschäfte, die der Mehrwertsteuer unterliegen und solche die nicht der Mehrwertsteuer unterliegen, sind diese Verträge innerhalb des vorgesehenen Termins zu registrieren.

Bestimmte Geschäftsfälle gelten auch dann als der MwSt. unterliegend, wenn zwar eine Rechnung ausgestellt werden muss aber keine Mehrwertsteuer ausgewiesen wird. Bei Immobilien­geschäften sind dies beispielsweise bestimmte MwSt. freie Umsätze⁴

5 Wertermittlung anhand der Katastererträge

Der Katasterertrag dient unterschiedlichen Steuern als Maßstab zur Ermittlung des Gebäudewertes oder zur Ermittlung des zu steuerbaren Einkommens.

Für die Registersteuer, Hypothekar- und Katastergebühren dient der Katasterertrag zur Kontrolle des Gebäudewertes und zur Kontrolle der Mieterlöse.

Das Steueramt darf keine Beanstandung vornehmen, wenn ein Wert angeführt wurde der:⁵

- bei **nicht bebaubaren**⁶ Grundstücken mindestens dem **Besitzertrag** laut Grundkataster erhöht um 25%⁷ und multipliziert mit 90⁸ (112,5) entspricht;
- bei Gebäuden dem Katasterertrag erhöht um 5% und multipliziert mit nachfolgenden Koeffizienten entspricht:
 - Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1: 120
 - Kategorie A und C mit Ausnahme von A/10 und C/1 als Erstwohnung: 110
 - Kategorie B: 140
 - Kategorie A/10 und D: 60
 - Kategorie E und C/1: 40,8

Wichtig:

Seit 2007 gilt diese Limitierung für die Registersteuer in der Nachschätzung nur mehr für **Wohngebäuden** und deren Zubehör wenn der Käufer eine natürliche Person ist.⁹

Diese Einschränkung in der Kontrolle durch das Steueramt gilt daher nicht mehr für andere Gebäude (nicht Wohnungen) und Grundstücke.¹⁰

Das Steueramt überprüft mittels des Katasterertrages den Mieterlös:

Durch den Katasterertrag wird zuerst der Wert des Gebäudes wie oben ermittelt. Auf den so ermittelten Gebäudewert wird 10% errechnet. Dieser Betrag stellt für die Registersteuer die Mindestmiete dar. Ist die tatsächliche Miete höher als dieser Mindestbetrag kann das Steueramt keine Kontrolle diesbezüglich durchführen.

Hinweis:

für die Immobiliensteuer GIS bzw. IMU wird eine ähnliche Wertfestsetzung herangezogen. Allerdings gelten dort andere Multiplikatoren.¹¹

Bei Übertragung von Wohnimmobilien und deren Zubehör an natürliche Personen, wird die Steuerbemessungsgrundlage für die Register-, Hypotheken- und Katastersteuern auf die aufgewerteten Katasterwerte berechnet.

Voraussetzung dafür ist, dass der Käufer:

³ Art. 5 Abs. 2 DPR 131/1986

⁴ Art. 10 DPR 633/1972, gemäß Art. 21 Abs. 6 Buchst. c DPR 633/1972

⁵ Art. 52 Abs. 4 DPR 131/1986

⁶ Art. 52 Abs. 4 letzter Satz DPR 131/1986

⁷ Art. 3 Abs. 51 Gesetz 662/1996 Erhöhung Besitzertrag um 25%

⁸ Ursprünglich war 75 vorgesehen. Dieser Multiplikator wurde mit Art. 1-bis, Abs. 7 DL 168/2004 um 20% erhöht

⁹ Art. 52 Abs. 5-bis DPR 131/1986

¹⁰ Erlass der Agentur der Einnahmen 121/E vom 1.6.2007

¹¹ Art. 13 Abs. 4 DL 201/2011

- die Wohnung nicht im Rahmen einer gewerblichen, künstlerischen oder freiberuflichen Tätigkeit erwirbt
- einen entsprechenden Antrag im Kaufvertrag stellt

Diese Begünstigung gilt unabhängig vom vereinbarten Kaufpreis. Dieser muss allerdings im Kaufvertrag in voller Höhe angegeben werden. Die Notargebühren werden um 30 % reduziert.¹²

6 Verkauf von Grundstücken

Beim Verkauf von Grundstücken muss grundsätzlich unterschieden werden zwischen:

- Grundstück – Gebäude
- bebaubar und nicht bebaubar.

6.1 Grundstück – Gebäude

Für die korrekte Anwendung steuerlicher Bestimmungen bei der Abtretung von Immobilien ist es unabdingbar festzustellen ob die Immobilie als Grundstück oder als Gebäude angesehen werden muss.

Diesbezüglich hat es von Seiten der Finanzbehörde unterschiedliche Maßstäbe in Bezug auf die Einkommenssteuer, auf die Mehrwertsteuer und auf die Registersteuer gegeben.¹³

Mittlerweile ist auch die Finanzverwaltung¹⁴ der Auffassung, dass ein Grundstück auf dem bereits ein Gebäude steht **nicht** als Baugrund anzusehen ist. Dies auch dann wenn die Absicht besteht das Gebäude abzurechen und ein neues zu bauen.¹⁵ Auch in der Rechtsprechung hat sich dieser Ansatz durchgesetzt.¹⁶

Das selbe gilt auch für die **Mehrwertsteuer**¹⁷. Ausschlaggebend ist ausschließlich die rechtliche Natur zum Zeitpunkt der Abtretung und nicht die Zweckbestimmung. Folglich ist ein bestehendes Gebäude nicht als Baugrund sondern als Gebäude anzusehen sofern zum Zeitpunkt des Verkaufes keine Abbrucharbeiten begonnen haben.¹⁸

Ebenso gilt dies für die **Registersteuer**.¹⁹

Nicht als Gebäude sondern als Grundstück gilt ein Grundstück auf dem eine Tankstelle gebaut wurde.²⁰

Nicht geklärt wurde unseres Wissens bisher ab welchem Zeitpunkt ein begonnener Bau als Rohbau – und damit als Gebäude für die eventuelle Anwendung des begünstigten MwSt. Satzes von 4% für den Kauf der Erstwohnung – und nicht mehr als Baugrund gilt. Reicht dazu bereits der Aushub und Bau bis zur ersten Decke aus oder muss zwingend ein Rohbau mit Außenmauern und Dach bestehen. Unserer Ansicht nach ist ein Rohbau erforderlich.

6.2 Nicht bebaubare Grundstücke

Nicht bebaubare Grundstücke unterliegen nicht der Mehrwertsteuer.²¹

Als nicht bebaubare Grundstücke gelten alle jene die zum Zeitpunkt der Abtretung²² gemäß gesetzlichen oder verwaltungsrechtlichen Bestimmungen nicht bebaut werden dürfen. Die entsprechenden Rechtsquellen können sein:

12 Art. 1 Abs. 497 Gesetz 266/2005

13 Erlass der Agentur der Einnahmen 395/E vom 22.10.2008, parlamentarische Anfrage 5-04214 Galletti und Cera im Februar 2011 und Nr. 5-03220 vom 31/07/2014, Urteil des Europäischen Gerichtshofes Nr. C-461/08 vom 19.11.2009, Urteile des Kassationsgerichtes Sektion V Nr. 7613 vom 02.04.2014, Nr. 24799 vom 21.11.2014, Nr. 12294/2015 und 16936/2015, Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 16345/2013, 15319/2013, 24799/2014, 16983/2015, 12062/2016, 16382/2016, 10113/2017, 313/2018

14 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 23/E vom 29.07.2020

15 Urteil des Europäischen Gerichtshofes Nr. C-326/11 vom 12.7.2012, Nr. C-71/2018 vom 04.09.2019, Urteile des Kassationsgerichtes Sektion V Nr. 4150 vom 21.2.2014, Nr. 15629, 15630 und 15631 vom 9.7.2014, Nr. 7853/2016, Nr. 7599/2016, 7853/2016, 4361/2017, 7714/2017, 15920/2017, 10113/2017, 13920/2017, 19129/2017, Nr. 1674/2018, Nr. 13628 vom 30.05.2018

16 Urteile des Kassationsgerichtes Nr. 5088 vom 21.02.2019 Sekt. V, Nr. 5089/2019 und Nr. 5900/2019, Nr. 10393 vom 12.04.2019 Sekt. VI, sowie Nr. 19642 vom 22.07.2019 Sekt. VI, Nr. 22409 vom 06.09.2019 Sekt. VI und Nr. 30756 vom 13.07.2021 Sekt. VI

17 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 28/E vom 21.6.2011 Pkt. 1.2

18 Urteile des Europäischen Gerichtshofes Nr. C-461/08 vom 19.11.2009 und Nr. C-326/11 vom 12.7.2012

19 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 10088 vom 22.04.2021 Sekt. V

20 Erlass der Agentur der Einnahmen 6/E vom 7.1.2009

21 Art. 2 Abs. 3 Buchst. c DPR 633/72

22 Erlass des Finanzministeriums Nr. 350797 vom 18.3.1982

- Staatsgesetz
- Regionalgesetz
- Landesgesetz
- Bauleitplan
- Durchführungsplan

Beispiele für nicht bebaubare Flächen sind jene die für folgende Zwecke bestimmt sind:²³

- öffentliches Grün
- öffentliche Dienste
- Schulen
- Sportplätze²⁴

Ein wesentliches Merkmal um feststellen zu können ob ein Grundstück zum Zeitpunkt der Übertragung bebaubar ist oder nicht, ist die rechtliche Möglichkeit eine Baukonzession zu erwirken. Ist dies nicht möglich muss das Grundstück als nicht bebaubar angesehen werden.²⁵

Als nicht bebaubar gelten die Grundstücke die zum Zeitpunkt der Abtretung im Bauleitplan als landwirtschaftlich eingestuft sind.²⁶

Nicht als Baugrundstück gelten Grundstücke im landwirtschaftlichen Grün auf denen laut Bauleitplan Photovoltaik Anlagen gebaut werden können.²⁷

Nicht als Baugrundstücke gelten Grundstücke die:

- als **Sportzonen** ausgewiesen sind auch wenn eine geringfügige Bebauung für Zubehör-Strukturen vorgesehen ist;²⁸
- als öffentliche Grünflächen ausgewiesen sind auch wenn sie in einer Auffüllzone befinden und auch wenn eine geringfügige Bebauung für Zubehör-Strukturen vorgesehen ist.

Verkäufer	Art	Käufer	MwSt.	Registersteuer	Hypothekar	Kataster
jeder	Landwirtschaftlich	Landwirt	----	9%	50,00	50,00
	Landwirtschaftlich	andere	----	15%	50,00	50,00
	alle anderen	andere	----	9%	50,00	50,00

6.3 Baugrundstücke

Als Baugrundstücke gelten alle Grundstücke die aufgrund der zum Zeitpunkt der Veräußerung bestehenden urbanistischen Zweckbestimmung bebaubar sind.

Die Rechtsprechung²⁹ vertritt die Ansicht, dass sowohl für die Mehrwertsteuer, als auch für die Einkommenssteuer und Registersteuer alle jene Grundstücke als Baugrundstücke einzustufen sind für welche der **private Eigentümer** das Baurecht ausüben kann um im Rahmen des Bauleitplanes Wohn- oder Bürogebäude und dazugehörige Infrastrukturen zu errichten.

Als Baugrundstück gilt³⁰ für die Zwecke der:

- Mehrwertsteuer
- Registersteuer
- Einkommenssteuer
- Immobiliensteuer ICI

jedes Grundstück das aufgrund des von der Gemeinde verabschiedeten Bauleitplanes bebaubar

23 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 25/364695 vom 3.8.1979 Punkt betreffend Artikel 2

24 Erlass des Finanzministeriums Nr. 431291 vom 6.12.1990

25 Erlass des Finanzministeriums Nr. 431291 vom 6.12.1990

26 Erlass der Agentur der Einnahmen 6/E vom 7.1.2009

27 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 112/E vom 28.4.2009

28 Erlass des Finanzministeriums Nr. 431291 vom 6.12.1990

29 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 10713 vom 11.5.2009, Urteil 19668/2008

30 seit 12.8.2006

ist, unabhängig davon ob die übergeordnete Behörde (Region, Land) diesen genehmigt hat und ob entsprechende Durchführungspläne bestehen.³¹

Verkäufer	Art	Käufer	MwSt.	Registersteuer	Hypothekar	Kataster
Privater	Jede	Jeder	----	9%	50,00	50,00
Unternehmen Landwirt	Jede	Jeder	22%	200,00	200,00	200,00

7 Verkauf von Baurechten (Kubatur)

Die Abtretung von Baurechten, im Sinne dass bestehende Baurechte von einem Grundstück auf ein anderes übertragen werden, waren bis 2021 von einem Teil der Rechtsprechung³², sowohl für die MwSt. als auch für die Registersteuer, der Abtretung von Baugrundstücken gleichgestellt.

Es kam daher seitens der Agentur der Einnahmen dieselbe steuerrechtliche Behandlung wie für die Übertragung von Baugrundstücken zur Anwendung.

Die Gemeinsame Sektionen des Kassationsgerichtshofes haben durch ein richtungsweisendes Urteil³³ eindeutig geklärt, dass die Abtretung von Kubatur nicht als Abtretung eines Realrechtes angesehen werden kann.

Die Folge davon ist, dass:

1. die Registersteuer von 9%, welche für die Abtretung von Liegenschaften und Realrechten vorgesehen ist,³⁴ **nicht** geschuldet ist. Es kommt vielmehr die Registersteuer von **3%** zur Anwendung.³⁵
2. die Abtretung von Kubatur für die Einkommenssteuer zu besteuern ist³⁶ und eine Aufwertung, die für Grundstücke immer wieder zeitlich befristet ermöglicht wird, nicht zulässig ist.

Grundsätzlich ist bei der Übertragungen von Liegenschaften je nach abtretendem Subjekt:

- entweder die Mehrwertsteuer
- oder die Registersteuer

geschuldet.

Dieses Urteil berührt nicht die Abtretung von Kubatur durch einen MwSt. Pflichtigen. Diese unterliegt weiterhin der MwSt.

Dieses Urteil berührt auch Raumordnungsverträge, sowie Raumordnungsumwidmungen, bei denen das Steueramt in der Regel 9% Registersteuer gefordert hat³⁷, anstatt die begünstigte Registersteuer anzuwenden. Das Finanzamt begründete dies vorher durch folgende Überlegungen:

- die Umwidmung und somit die Begründung von Baurechten ist der Schaffung von dinglichen Rechten auf Immobilien gleichzusetzen
- Verträge zur Begründung von Baurechten unterliegen, wie dingliche Rechte auf Immobilien, der öffentlichen Bekanntmachungspflicht durch Eintragung³⁸.

Genau diesen beiden Argumenten wurde durch den obersten Gerichtshof widersprochen.

Die Besteuerung der Übertragung von Kubaturen für Zwecke der direkten Steuern hat sich im Laufe der Zeit weiterentwickelt:

Nach der neuen Ausrichtung wird die Übertragung der Kubatur nun als ein Akt der Übertragung eines Baurechts mit nicht-dinglichem Charakter und mit Vermögenswert betrachtet.

Folglich gilt die Übertragung der Kubatur nicht mehr als Lieferung von Gegenständen, son-

31 Art. 36 Abs. 2 DL 223 vom 4.7.2006

32 Urteile des obersten Gerichtshofes Nr. 6807 vom 14.12.1988 und Nr. 10979 vom 14.05.2007, sowie Zentrale Steuerkommission Nr. 5363 vom 2.11.1998

33 Urteil der gemeinsamen Sektionen des Kassationsgerichtshofes Nr. 16080/2021 vom 9.6.2021

34 Art. 1 Abs. 1 Tarif I DPR 131/1986

35 Art. 9 Tarif I VPR 131/1986

36 gemäß Art. 67 Abs. 1 Buchst. 1 DPR 917/1986

37 Vgl. unsere Rundschreiben Nr. 17 vom 24.02.2014 und Nr. 39 vom 07.04.2014

38 Art. 2643 Abs. 1 Pkt. 2-bis ZGB

dem als Erbringung von Dienstleistungen.

Für die Besteuerung natürlicher Personen wird davon ausgegangen, dass der entsprechende Erlös als anderes Einkommen einzustufen und zu besteuern ist.³⁹

Derzeit gibt es diesbezüglich keine Klarstellungen seitens der Finanzverwaltung.

8 Verkauf dinglicher Rechte

Ist die Liegenschaft mit einem dinglichen Recht belastet, bildet die Differenz zwischen dem vollen Eigentum und dem dinglichen Recht den Wert der selben. Für die Besteuerung stellt dieser die Bemessungsgrundlage dar.⁴⁰

Der Wert des Fruchtgenusses, Wohnungsrechts oder Nutzungsrechts wird ermittelt, in dem der Wert des vollen Eigentums multipliziert mit dem gesetzlichen Zinsfuß⁴¹ die Annuität darstellt die ihrerseits multipliziert wird mit:⁴²

- 40 wenn es sich um ein unbefristetes Recht handelt. Dies betrifft daher nicht natürliche Person als Erben da in diesen Fällen das Recht maximal auf die Lebenszeit der betreffenden Person befristet ist.⁴³
- der Anzahl der Jahre wenn es sich um eine befristetes Recht handelt mit maximal 100. Wird das Recht auf eine natürliche Person übertragen, sind die Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz⁴⁴ heranzuziehen.⁴⁵
- den Koeffizienten laut Tabelle (Lebenserwartung) gemäß Registersteuergesetz wenn das Recht auf eine natürliche Person übertragen wird. Erfolgt die Übertragung des Rechtes auf mehrere Personen wird das Lebensalter:⁴⁶
- der ältesten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines beliebigen der Begünstigten erlischt
 - der jüngsten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod eines der Begünstigten auf die anderen übergeht
 - der betreffenden dritten Person angewandt, wenn das Recht mit dem Tod dieser anderen dritten Person erlischt.

Für die Erbpacht gelten spezifische Bestimmungen.⁴⁷

Die **Bestellung** von Fruchtgenussrechten zählt zu den sonstigen Einkünften führt, auch wenn diese Liegenschaft länger als fünf Jahre gehalten wird.⁴⁸

Diese Einkünfte sind als Differenz zwischen dem im Besteuerungszeitraum vereinnahmten Betrag und den spezifisch mit seiner Erzeugung zusammenhängenden Aufwendungen zu ermitteln.⁴⁹

Die **Übertragung** des Fruchtgenussrechts und der anderen dinglichen Rechten durch den Inhaber es Rechtes (zB. Frucht­nieser) hingegen ist als Mehrerlös mit den selben Regle wie der Verkauf der belasteten Liegenschaft zu besteuern.⁵⁰

39 Art. 67 Abs. 1 Buchstabe l) DPR 917/1986

40 Art. 14 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

41 Art. 1284 BGB, derzeit 2%

42 Art. 14 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

43 Art. 17 Abs. 1 Buchst. a D.Lgs. 346/1990

44 Tabelle zum DPR 131/1986

45 Art. 17 Abs. 1 Buchst. b D.Lgs. 346/1990

46 Art. 17 Abs. 1 Buchst. c D.Lgs. 346/1990

47 Art. 14 Abs. 1 Buchst. d D.Lgs. 346/1990

48 Art. 67 Abs. 1 Buchstabe h DPR 917/1986

49 Art. 71 Abs. 2 DPR 917/1986

50 Art. 67 Abs. 1 Buchstabe b DPR 917/1986

9 Verkauf von Gebäuden

9.1 Verkauf von Wohnungen

Verkäufer	Art	Käufer	MwSt.	Registersteuer	Hypothekar	Kataster	Stempelsteuer	
Privater	Nicht Luxuswohnung	Erstwohnung	----	2% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	
	Nicht Luxuswohnung	Leasinggesellschaft	----	1,5%	50,00	50,00		
	alle anderen	jeder	----	9% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	
Bauunternehmer	Innerhalb 5 Jahren							
	nicht Luxuswohnung	Erstwohnung	4%	200,00	200,00	200,00		
	Luxuswohnung	jeder	22%	200,00	200,00	200,00		
	alle anderen	jeder	10%	200,00	200,00	200,00		
	nach 5 Jahren mit Option							
	nicht Luxuswohnung	Erstwohnung	4%	200,00	200,00	200,00		
	Luxuswohnung	jeder	22%	200,00	200,00	200,00		
	alle anderen	jeder	10%	200,00	200,00	200,00		
	nach 5 Jahren ohne Option							
	nicht Luxuswohnung	Erstwohnung	frei	2% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	
	Nicht Luxuswohnung	Leasinggesellschaft	frei	1,5%	50,00	50,00		
	alle anderen Wohnun­gen	jeder	frei	9% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	
andere Unternehmen								
	Sozialwohnungen mit Option	jeder	10%	200,00	200,00	200,00		
	Nicht Luxuswohnung	Erstwohnung	frei	2% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	
	alle anderen	jeder	frei	9% min. 1.000,00	50,00	50,00	frei	

9.2 Verkauf von gewerblichen Immobilien

Verkäufer	Art	Käufer	MwSt.	Registersteuer	Hypothekar	Kataster
Privater	Jede	Jeder	----	9% min. 1.000,00	50,00	50,00
Bauunternehmer	Innerhalb 5 Jahren					
	jede	Unternehmer	22% ⁵¹	200,00	3%	1%
	Jede	Privater	22%	200,00	3%	1%
andere Unternehmen	mit Option					
	jede	Unternehmer	22% reverse charge	200,00	3%	1%
	Jede	Privater	22%	200,00	3%	1%
	ohne Option					
	jede	jeder	frei	200,00 ⁵²	3%	1%

51 Es kommt kein „reverse charge“ Verfahren zur Anwendung da der Art. 17 Abs. 6 Buchst. a-bis DPR 633/1972 ausdrücklich die Option vorsieht.

52 da Art. 40 Abs. 1 zweiter Satz DPR 131/1986 vorsieht, dass unter anderem die MwSt. freien Umsätze gemäß Art. 10 DPR 633/1972 grundsätzlich als der MwSt. unterliegend angesehen werden und damit die fixe Registersteuer zur Anwendung gelangt. Der dritte Satz nimmt davon wiederum grundsätzlich die Vermietungen und Verkäufe von Immobilien aus, nicht aber die Verkäufe von gewerblichen

9.3 Verkauf Immobilien im Rohbau

Im Bereich der Mehrwertsteuer Begünstigungen gilt der Grundsatz, dass für den Verkauf von Gebäuden die noch nicht fertiggestellt sind (Rohbau) keine Begünstigung in Anspruch genommen werden kann, außer die Begünstigung ist vom Gesetz ausdrücklich auch für nicht fertiggestellte Gebäude vorgesehen.⁵³ Dieser Grundsatz ist dadurch begründet, dass Begünstigungen in der Regel bestimmte objektive Merkmale des Gebäudes voraussetzen. Diese Merkmale können aber erst nach Fertigstellung des Gebäudes überprüft werden. So kann beispielsweise bei Wohnhäusern der Luxuscharakter (Katastereinstufung A/1, A/8 oder A/9) erst nach Fertigstellung festgestellt werden.

Der Verkauf von Gebäuden im Rohbau, die also noch nicht fertiggestellt sind, unterliegt immer dem normalen MwSt. Satz von derzeit 22% unabhängig davon wie diese Gebäude nach Fertigstellung im Gebäudekataster eingestuft werden.⁵⁴

Die trifft zu bei:

- Rohbauten
- Gebäude auf denen wesentliche Wiedergewinnungsarbeiten durchgeführt werden aber noch nicht abgeschlossen sind

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz bildet der begünstigte MwSt.- Satz für den Kauf der Erstwohnung von 4%⁵⁵ oder von Wohnungen die nicht Luxuscharakter von 10% haben⁵⁶. Dieser ist auch dann anwendbar, wenn diese Wohnung noch nicht fertiggestellt ist, da dies vom Gesetz ausdrücklich vorgesehen ist.

Hinweis:

Dieser Grundsatz ist zu berücksichtigen wenn der Verkauf von gewerblichen Gebäuden nach Ablauf von 5 Jahren durch ein Unternehmen erfolgt.⁵⁷ Wird vor dem Verkauf mit baulichen Umgestaltungsarbeiten begonnen und das Gebäude während des Bauens im Rohzustand an einen Käufer verkauft der dieses Gebäude nicht selbst nutzt⁵⁸, kommt in jedem Falle 22% MwSt. zur Anwendung sowie die Register- Kataster- und Hypothekergebühren jeweils als Fixgebühr. Für den Verkäufer ist in diesem Fall die Einschränkung im Vorsteuerabzug nicht gegeben.

Diese Vorgangsweise ist nicht empfehlenswert wenn von Privatpersonen Wohnungen gekauft werden, da die Besteuerung auf Katastererträge nicht anwendbar ist.

Wird das Gebäude im Rohbau verkauft ist zu unterscheiden:

- bei **Luxuswohnungen** im Rohbau die nicht an denjenigen verkauft werden der sie selbst nutzt, kommt in jedem Fall folgende Besteuerung zur Anwendung:⁵⁹
 - MwSt. 22%
 - fixe Registersteuer von 200,00 Euro
 - fixe Hypothekengebühr von 200,00 Euro
 - fixe Katastergebühr von 200,00 Euro
 - Ausstellung der Rechnung durch den Verkäufer bzw. kein „reverse charge“ Verfahren
- bei **Gewerbeimmobilien** im Rohbau die **nicht** an denjenigen verkauft werden der sie selbst nutzt,⁶⁰ kommt in jedem Fall folgende Besteuerung zur Anwendung:⁶¹

Immobilien.

53 vgl. Erlasse des Finanzministeriums Nr. 501475 vom 16.5.1974, Nr. 500179 vom 2.5.1975, Nr. 501465 vom 19.6.1975, Nr. 361671 vom 4.8.1978, Nr. 502705 vom 11.8.1975 und Nr. 363161 vom 24.9.1979

54 Erlass der Direktion der Einnahmen Nr. 91/E vom 8.5.2007, sowie Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt. 3.9, Urteil des Kassationsgerichtshofes 23499 vom 18.11.2016

55 Ziffer 21 Tabelle A, Teil II Anlage DPR 633/72

56 Ziffer 127-undecies Tabelle A, Teil II Anlage DPR 633/72

57 Art. 10 Abs. 1 Buchst. 8-ter DPR 633/1972

58 Vgl. Kassationsurteile Nr. 22138 vom 22.9.2017, Nr. 2349/2016 und Nr. 22767/2016

59 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt. 3.9

60 Vgl. Kassationsurteile Nr. 22138 vom 22.9.2017, Nr. 2349/2016 und Nr. 22767/2016

61 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt. 3.9

- MwSt. 22%
- fixe Registersteuer von 200,00 Euro
- fixe Hypothekengebühr von 200,00 Euro
- fixe Katastergebühr von 200,00 Euro
- Ausstellung der Rechnung durch den Verkäufer bzw. **kein** „reverse charge“ Verfahren
- es kommen die Hypothekar- und Katastergebühren im Ausmaß von 3% und 1% **nicht** zur Anwendung.
- bei **Gewerbeimmobilien** im Rohbau die an denjenigen verkauft werden der sie selbst nutzt,⁶² werden als bereits **fertiggestellte Immobilien** betrachtet und es kommt in jedem Fall eine der folgende Besteuerung zur Anwendung:⁶³
 - falls innerhalb von 5 Jahren ab Bauende oder falls die Option zur Anwendung der MwSt. in Anspruch genommen wurde
 - MwSt. 22%
 - fixe Registersteuer von 200,00 Euro
 - Hypothekengebühr von 3%⁶⁴
 - Katastergebühr von 1%⁶⁵
 - Ausstellung der Rechnung im „reverse charge“ Verfahren falls Option für MwSt. ansonsten Ausstellung der Rechnung ohne „reverse charge“ Verfahren
 - nach 5 Jahren ab Bauende und/oder **ohne** die Option zur Anwendung der MwSt. in Anspruch genommen wurde
 - MwSt. frei
 - fixe Registersteuer von 200,00 Euro
 - Hypothekengebühr von 3%⁶⁶
 - Katastergebühr von 1%⁶⁷

10 Einkommenssteuer bei Veräußerung von Immobilien

10.1 Allgemeine Regel

Das Gesetz sieht vor, dass die Veräußerungsgewinne aus der entgeltlichen Abtretung von Immobilien allgemein, also sowohl von Gebäuden als auch von Grundstücken, unabhängig ob diese Bauland oder nicht bebaubar sind, steuerbar sind.⁶⁸

Ausgenommen sind:

- Immobilien die vor mehr als fünf Jahren erworben oder gebaut wurden
- Immobilien die durch Erbschaft erworben wurden
- Gebäude die im überwiegenden Teil des Zeitraumes zwischen dem Erwerb oder Bau und der Veräußerung als Hauptwohnung für sich oder für die Angehörigen bewohnt wurden. Diese Ausnahme ist nur anwendbar, wenn die Immobilieneinheit im Gebäudekataster als Wohnung eingetragen ist (A1 bis A11 mit Ausnahme von A10). Ist die Immobilieneinheit beispielsweise als C/2 eingetragen gilt die Ausnahme nicht und die Veräußerung vor Ablauf von 5 Jahren ist zu besteuern.⁶⁹

Wichtig:

Die entgeltliche Abtretung von Baugrundstücken ist daher immer steuerpflichtig.

Diese Bestimmung widerspiegelt die Absicht des Gesetzgebers, nur jene Gewinne zu besteuern.

62 Vgl. Kassationsurteile Nr. 22138 vom 22.9.2017, Nr. 2349/2016 und Nr. 22767/2016

63 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt. 3.9

64 Art. 1-bis Tarif D.Lgs. 347/1990

65 Art. 10 Abs. 1 D.Lgs. 347/1990

66 Art. 1-bis Tarif D.Lgs. 347/1990

67 Art. 10 Abs. 1 D.Lgs. 347/1990

68 Art. 67 Abs. 1 Buchst. b DPR 917/86

69 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 105/E vom 21.5.2007

ern die aufgrund einer Spekulation erzielt werden. Aus diesem Grund ist die Veräußerung von Gebäuden oder nicht bebaubaren Grundstücken die durch Ersitzung erworben wurden und vor Ablauf von fünf Jahren ab dem entsprechenden Gerichtsurteil verkauft werden nicht zu be­steuern.⁷⁰

Besteuert wird die Differenz zwischen dem erzielten Erlös und dem Anschaffungspreis bzw. der Baukosten zuzüglich aller direkt zurechenbaren Aufwendungen.⁷¹ Die Zurechnung erfolgt aufgrund des Kassaprinzip.

Zu den direkt zurechenbaren Aufwendungen können auch eventuelle Zahlungen an den Mieter für die vorzeitige Räumung der Mieträumlichkeiten gezahlt werden, wenn diese in direkten Zusammenhang mit einem Bau bzw. mit der Veräußerung des Gebäudes stehen.⁷²

Für die Ermittlung des Anschaffungspreises von Baugrundstücken gelten folgende Regeln:⁷³

- Als Anschaffungspreis wird der Kaufpreis zuzüglich aller direkt zurechenbarer Aufwen­dungen herangezogen, aufgewertet aufgrund der Inflationsrate und erhöht um die eventuell bezahlte Wertzuwachssteuer⁷⁴.
- Für Baugrundstücke die aufgrund einer Schenkung oder Erbschaft erworben wurden, wird der im entsprechenden Akt angeführte Wert zuzüglich aller direkt zurechenbarer Aufwen­dungen herangezogen, und erhöht um die eventuell bezahlte Wertzuwachssteuer (Invim) und Schenkungs- oder Erbschaftssteuer. Aufgrund der Rechtsprechung ist auch für den im Schenkungsvertrag oder in der Erbschaftsmeldung angeführten Wert zuzüglich aller direkt zurechenbarer Aufwendungen die Aufwertung aufgrund der Inflationsrate möglich.⁷⁵

Die vorgesehene Aufwertung wird auf den Anschaffungswert zuzüglich der zurechenbaren Aufwendungen, unabhängig davon wann diese Aufwendungen zeitlich angefallen sind, ange­wandt. Diese Aufwertungen müssen allerdings dokumentierbar sein.⁷⁶

10.2 Wohnungen mit Superbonus

Ab dem 1.1.2024 sind Veräußerungsgewinne, die durch die entgeltliche Übertragung von Ge­bäuden innerhalb von 10 Jahren nach Beendigung von Arbeiten erzielt werden, die durch den Superbonus 110% (90% für 2023 oder 70%/65% für 2024/2025) begünstigt sind, für die Zwe­cke der IRPEF steuerpflichtig. Dies gilt auch wenn sich die Arbeiten auf Aufwendungen beziehen, die im Kondominium getätigt wurden.

Durch Erbschaft erworbene Gebäude, und solche die während des überwiegenden Teils der letzten zehn Jahre vor Übertragung als Hauptwohnsitz des Übertragenden bzw. seiner Famili­enangehörigen genutzt wurden sind befreit.

Bei der Berechnung der Mehrerlöse können die entsprechenden Aufwendungen für welche der Superbonus von 110% in Anspruch genommen wurde wie folgt angerechnet werden:

- Verkauf innerhalb von 5 Jahren ab Bauende: kein Abzug
- Verkauf nach von 5 Jahren ab Bauende: Abzug 50% der Aufwendungen

Dies gilt nur wenn der Steuerbonus an den Lieferanten oder an andere abgetreten wurde.

Alle anderen Arbeiten auch können die entsprechenden Kosten bei der Berechnung des Mehr­erlöses in Abzug gebracht werden.

11 Erstwohnung

Für den Bau oder den Kauf der so genannten Erstwohnung sind sowohl für die Mehrwertsteuer als auch für die Registersteuer Begünstigungen vorgesehen. Das Mehrwertsteuer Gesetz nimmt dabei Bezug auf die im Registersteuergesetz vorgesehenen Voraussetzungen.

⁷⁰ Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 78/E vom 31.3.2003

⁷¹ Art. 68 Abs. 1 DPR 917/86

⁷² Erlass des Finanzministeriums Nr.9/1716 vom 23.11.1981

⁷³ Art. 68 Abs. 2 DPR 917/86

⁷⁴ Invim

⁷⁵ Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 328 vom 9.7.2002 anerkannt durch die Direktion der Einnahmen der Lombardei mit Rundschreiben Nr. 4 vom 7.10.2002

⁷⁶ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 73/E/430 vom 27.5.1994 Punkt 6.4

Diese geforderten Voraussetzungen sind objektiver, subjektiver, formeller und zeitlicher Art.⁷⁷

11.1 Objektive Voraussetzung

Das Wohngebäude muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. dieses darf nicht als Luxuswohnung⁷⁸ (Katastereinstufung A/1, A/8 oder A/9) einzustufen sein;
2. die ursprüngliche Zweckbestimmung muss bestehen bleiben, wenn es im Rohbau verkauft wird;

Es ist nicht erforderlich dass die Immobilie zum Zeitpunkt des Erwerbs bereits als Wohnung eingestuft ist, sofern die Umklassifizierung und die Zweckbestimmung als Erstwohnung innerhalb der vorgesehenen Fristen erfolgt.⁷⁹

Wichtig:

im Bereich der Registersteuer bleibt die solidarische Haftung für den Käufer und Verkäufer in Bezug auf die Einstufung als Luxuswohnung aufrecht. D.h. eine Aberkennung der Begünstigung wegen der Einstufung als Luxuswohnung führt auch zu Strafen für den Verkäufer.⁸⁰

11.2 Subjektive Voraussetzung

Der Käufer muss folgende subjektive Voraussetzungen mitbringen:

- a) das Wohngebäude muss in der **Gemeinde** liegen in welcher
 - der Käufer seinen Wohnsitz hat;
 - oder in welche er seinen Wohnsitz innerhalb von **18** Monaten nach Abschluss des Kaufvertrages verlegt;
 - oder wo dieser seinen Arbeitsplatz hat;
 - oder wenn dieser sich aus Arbeitsgründen im Ausland aufhält:
 - bis 13.06.2023: in der Gemeinde in welcher der Arbeitgeber seinen Sitz hat;
 - ab 14.06.2023: wenn er seinen Wohnsitz oder seine Tätigkeit mindesten 5 Jahre in Italien hatte, in der Gemeinde seiner **Geburts­gemeinde** oder in der Gemeinde in der er seinen letzten Wohnsitz oder seine Tätigkeit ausgeübt hatte;⁸¹
 - oder wenn dieser als italienischer Staatsbürger im Ausland seinen Wohnsitz hat, muss es sich um sein erstes Wohnhaus auf italienischem Staatsgebiet handeln;
- b) er darf auf dem Gemeindegebiet keine Wohnung oder Teile davon alleine oder in Gütergemeinschaft mit dem Ehepartner, oder ein Fruchtgenussrecht oder Wohnrecht darauf besitzen.

Die Voraussetzung bleibt auch dann **aufrecht**, wenn der Käufer in der selben Gemeinde:

- ein Miteigentum an einer anderen Wohnung zusammen mit anderen Personen außer dem Ehepartner besitzt;⁸²
- eine andere Wohnung besitzt, diese aber **vermietet** hat und der Mieter die Wohnung aber nicht räumt⁸³
- eine andere Wohnung besitzt, diese aber objektiv⁸⁴ und/oder subjektiv⁸⁵ nicht den Bedürfnissen des Eigentümers entspricht.⁸⁶

Hinweis:

Ursprünglich⁸⁷ war in den Voraussetzungen zur Erstwohnung vorgesehen, dass man

77 Anmerkung. II-bis, Art. 1, Tarif I, Anlage DPR 131/86

78 vergleiche dazu Seite Fehler: Verweis nicht gefunden

79 Urteil des Kassationsgerichtes 14396 vom 7.6.2013

80 Urteil des Kassationsgerichtes 24400 vom 30.11.2016

81 Art. 2 DL 69/2023

82 Rundschreiben des Finanzministeriums 19/E vom 1.3.2001

83 Urteile des Kassationsgerichtes Nr. 12268 vom 25.5.2007 und Nr. 19989 vom 27.07.2018

84 z.B. durch Nichtbenutzbarkeitserklärung, Erlass der Agentur der Einnahmen 86/E vom 20.8.2010

85 Urteil des Kassationsgerichtes Nr. 2565/2018

86 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 18128 vom 7.8.2009, Verfügung des Kassationsgerichtshofes Nr. 100/2010 vom 8.1.2010 sowie Verfügung des Kassationsgerichtshofes Nr. 203/2011 vom 22.6.2011

87 Art. 1 Abs. 1 DL 16 vom 23.01.1993 gültig bis zum 31.12.1995

keine andere **geeignete** Wohnung in der selben Gemeinde besitzen durfte. Der Begriff „geeignete“ wurde ab 1996 abgeschafft. Die Rechtsprechung ist aber der Auffassung dass das Kriterium der Eignung bereits im Begriff Wohnung innewohnt⁸⁸ und es daher nicht notwendig ist dass dies im Gesetz gefordert wird.

- eine Wohnung besitzt, diese aber als Büro verwendet wird und damit nicht für Wohnzwecke geeignet ist.⁸⁹

Die Voraussetzung ist **nicht gegeben**, wenn:

- der Ehepartner in Gütergemeinschaft auch nur das alleinige Eigentum an einer Wohnung in der selben Gemeinde besitzt⁹⁰;
 - der Käufer in der selben Gemeinde eine Wohnung besitzt, die er **nicht** mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben hat auch wenn er sich verpflichtet diese Wohnung innerhalb eines Jahres zu verkaufen.⁹¹
- c) er darf auf dem gesamten Staatsgebiet nicht Eigentümer, Fruchtnieser, Besitzer einer Wohnung aufgrund eines Realrechtes, oder nackter Eigentümer sein, die er **oder sein Ehepartner** in Gütergemeinschaft, im Falle des Miteigentums mit anderen Personen oder mit dem Ehepartner, mit den Begünstigung für den Kauf der Erstwohnung erworben hat; Ist diese Voraussetzung zum Zeitpunkt des Baues oder Kaufes nicht gegeben kann die Begünstigung trotzdem in Anspruch genommen werden wenn diese Wohnung innerhalb **zwei** Jahre ab Bau oder Kauf veräußert wird.⁹² Die Begünstigung ist somit auch dann anwendbar wenn man zum Zeitpunkt des Erwerbs der neuen Wohnung auf gesamtstaatlicher Ebene bereits eine Wohnung besitzt, die mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurden, diese aber innerhalb eines Jahres verkauft.

Wichtig:

Hat der Ehepartner in Gütergemeinschaft das Eigentum an einer Wohnung die er mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben hat, kann die Begünstigung **nicht** in Anspruch genommen werden.⁹³

Hinweis:

Das nackte Eigentum an einer anderen Wohnung im selben Gemeindegebiet schränkt die Anwendung der Begünstigungen für den Ankauf einer anderen Wohnung nicht ein, sofern das nackte Eigentum nicht auch schon mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurden.⁹⁴ Unserer Auffassung nach gilt dies nicht wenn diese Wohnung nur mit einem Wohnrecht belastet ist.⁹⁵

Hat man zum Zeitpunkt des Kaufes einer Erstwohnung bereits eine andere Wohnung die mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurde, kann die Begünstigung trotzdem in Anspruch genommen werden wenn diese andere Wohnung innerhalb eines Jahres nach Erwerb der neuen Erstwohnung veräußert wird.⁹⁶ Dies gilt nicht wenn die andere Wohnung sich in der selben Gemeinde befindet und nicht mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurde.⁹⁷

Unserer Auffassung nach kann letzte Voraussetzung nur im Kaufvertrag und nicht im Kauf-

88 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 18128 vom 7.8.2009

89 Urteil des Kassationsgerichtes 23064 vom 14.12.2012

90 Rundschreiben des Finanzministeriums 19/E vom 1.3.2001 Pkt. 2.1.3

91 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 27/E vom 13.6.2016, Pkt. 3.3, nachdem sich die Bestimmung des Art. 1 Note II-bis Buchst. 4-bis Tarif zum DPR 131/1986 nur auf Wohnungen bezieht die mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurden.

92 Art. 1 Anmerkung II-bis Abs. 4-bis Tarif Teil I DPR 131/1986

93 Rundschreiben des Finanzministeriums 19/E vom 1.3.2001 Pkt. 2.2.10

94 Pkt. 2.2 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 38/E vom 12.8.2005

95 da Steuerbegünstigungen nicht extensiv ausgelegt werden können

96 Art. 1 Punkt II-bis Buchstabe 4-bis Tarifordnung I DPR 131/1986

97 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 1.6.2016 Pkt. 3.3

vorvertrag erklärt werden.⁹⁸

11.3 Formelle Voraussetzung

Grundsätzlich müssen diese Tatbestände im Vertrag festgehalten werden. Eine Ergänzung des ursprünglichen Vertrages auch zu einem späteren Zeitpunkt mit den entsprechenden Erklärungen in Bezug auf die Voraussetzungen zur Erstwohnung werden ebenfalls anerkannt.⁹⁹

Eine nachträgliche Rückerstattung der eventuell zu viel bezahlten Registersteuern ist nicht zulässig wenn nicht die erforderlichen Tatbestände im Vertrag angeführt wurden.¹⁰⁰

Nur wenn alle diese Voraussetzung gleichzeitig zutreffen ist die Begünstigung im Bereich der Mehrwertsteuer oder der Registersteuer anwendbar.

Hinweis:

Die Begünstigung kann daher **nicht** für mehrere Wohnungen gleichzeitig in Anspruch genommen werden.

Für die korrekte Anwendung der Begünstigung ist ausschließlich der Käufer bzw. Bauherr verantwortlich.¹⁰¹

11.4 Gütergemeinschaft

Wird eine Wohnung mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben oder gebaut und der Erwerber bzw. Bauherr ist verheiratet und befindet sich in Gütergemeinschaft, muss die Erklärung, dass die subjektiven Voraussetzungen bestehen von beiden Ehepartnern geleistet werden. Fehlt die Erklärung des Ehepartners können die Begünstigungen nicht angewandt werden.¹⁰²

11.5 Wohnsitz

Ausschlaggebend ist immer die Wohnsitzbescheinigung der Gemeinde.¹⁰³

Der Anschluss von Wasser und Strom allein kann nicht als Wohnsitzverlegung angesehen werden.¹⁰⁴

Der tatsächliche Aufenthalt in der Wohnung entgegen dem offiziellen Wohnsitz reicht nicht aus.¹⁰⁵

Ebenso genügt das termingerechte Ansuchen um Wohnsitzverlegung nicht wenn dieses von der Gemeinde abgelehnt wird.¹⁰⁶

Wird die Erstwohnung von den Ehepartnern in Gütergemeinschaft erworben genügt die Wohnsitzverlegung der Familie auch wenn einer der Ehepartner den Wohnsitz nicht verlegt.¹⁰⁷

11.6 Zeitliche Voraussetzung

Die subjektiven Voraussetzungen, die der Käufer oder Bauherr mitbringen muss, damit die Begünstigungen für den Kauf oder Bau der Erstwohnung angewandt werden können, müssen zu folgendem Zeitpunkt vorhanden sein:

11.6.1 Kauf der Erstwohnung

Grundsätzlich müssen die Voraussetzungen beim Abschluss des Kaufvertrages gegeben sein.¹⁰⁸

98 Dies deshalb weil die Bestimmung dass die Erklärung auch im Kaufvorvertrag gemacht werden kann in jenem Teil angesiedelt ist der vorliegende Bestimmung nicht beinhaltet.

99 Rundschreiben der Direktion der Einnahmen 38/E vom 12.8.2005

100 Urteil des Kassationsgerichtshofes 15966 vom 25.6.2013

101 Urteile des Kassationsgerichtshofes Sektion Steuern Nr. 26259 vom 29.12.2010 und 18378 vom 26.10.2012

102 Urteil des Kassationsgerichtshofes 14326 vom 5.6.2018

103 Urteile des Kassationsgerichtshofes 271 vom 8.1.2012 und 1530 vom 2.2.2012

104 Urteile des Kassationsgerichtshofes 11614 vom 15.5.2013 und 22944 vom 9.10.2013

105 Urteil des Kassationsgerichtshofes 3384 vom 12.2.2013

106 Urteil des Kassationsgerichtshofes 11614 vom 15.5.2013

107 Urteil des Kassationsgerichtshofes 16335 vom 28.6.2013

108 Pkt. Kapitel II, 1 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 1-E-IV-8-480 vom 2.3.1994

11.6.1.1 Anzahlungen aufgrund Vorvertrag mit Voraussetzungen

Sollte vor dem notariellen Kaufvertrag bereits Anzahlungen aufgrund eines Kaufvorvertrages vorgenommen werden, kann in letzterem das Bestehen der Voraussetzungen angeführt werden und die Akontorechnungen ebenfalls mit dem begünstigten MwSt. Satz fakturiert werden. Das Vorhandensein der Voraussetzungen muss selbstverständlich auch im endgültigen Kaufvertrag erneut bestätigt werden.

11.6.1.2 Anzahlungen aufgrund Vorvertrag ohne Voraussetzungen

Sollten bei Bezahlung der Akontozahlungen die Voraussetzungen noch nicht gegeben sein, diese aber vor dem endgültigen Kaufvertrag vorliegen, ist zu unterscheiden:

- **im Vorvertrag ist keine entsprechende Erklärung des Käufers angeführt:**
es dürfen die Vorauszahlungen nicht mit dem begünstigten MwSt. Satz fakturiert werden, können aber, sobald die Voraussetzungen bestehen, durch Gutschriften berichtigt werden und der begünstigte MwSt. Satz kann auf den gesamten Kaufpreis angewandt werden, auch wenn die Vorauszahlungen schon vor mehr als einem Jahr gemacht wurden¹⁰⁹.
Sollte trotzdem vom Verkäufer eine Rechnung mit dem begünstigten MwSt. Satz ausgestellt werden ohne dass die entsprechenden Voraussetzungen des Käufers im Vorvertrag angeführt wurden, können dem Verkäufer gegenüber keine Strafen für eine falsch ausgestellte Rechnung verhängt werden, wenn im notariellen Kaufvertrag die Voraussetzungen angeführt sind.¹¹⁰
- **im Vorvertrag ist eine entsprechende Erklärung des Käufers angeführt:**
die Vorauszahlungen können mit dem begünstigten MwSt. Satz fakturiert werden¹¹¹

11.6.2 Zeitraum für Verlegung Wohnsitz

Der Zeitraum von 18 Monaten für die Verlegung des Wohnsitzes in die Gemeinde in welcher sich die Erstwohnung befindet beginnt am Tag der Registrierung des Kaufvertrages.¹¹²

Die Frist von 18 Monaten im Falle des Baues der Erstwohnung beginnt ebenfalls mit dem Datum des Kaufvertrages zu laufen.¹¹³

In Anlehnung an einen Erlass des Finanzministeriums können Tatbestände „höherer Gewalt“ diese Frist unterbrechen.

Wird der Wohnsitz nicht in die betreffende Gemeinde innerhalb der genannten Frist verlegt, besteht kein Anspruch auf die Begünstigung.¹¹⁴

Bestehen Tatbestände „höherer Gewalt“¹¹⁵ welche die Verlegung des Wohnsitzes verhindern, wird die vorgesehene Frist unterbrochen.¹¹⁶

Als solche Gründe gelten jene, die:¹¹⁷

- unvorhergesehen eintreten
- objektiver Natur sind
- nicht vom Eigentümer verschuldet sind
- nach Erwerb der Erstwohnung eintreten
- Krankheit wird nur dann als höhere Gewalt angesehen werden wenn diese nach Abschluss de Kaufvertrages ausgebrochen ist.¹¹⁸

109 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 1/E vom 02.03.1994 und Erlass des Finanzministeriums Nr. 187/E vom 07.12.2000

110 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 9084 vom 04.05.2024

111 Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 5943 vom 08.03.2017 Pkt. 22, Nr. 9084 vom 05.04.2024

112 Urteil des Kassationsgerichtshofes Steuersektion Nr. 3507 vom 11.2.2011

113 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 17867 vom 01.06.2022

114 Vgl. dazu Kapitel 11.7.6 Unterlassene Verlegung des Wohnsitzes auf Seite 20

115 Urteil des Kassationsgerichtes 17442 vom 17.7.2013

116 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 35 vom 1.2.2002

117 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 140/E vom 10.4.2008

118 Urteil der Regionalen Steuerkommission Lombardei Nr. 3477/1/2019 vom 13.9.2019

Nicht als Gründe der höheren Gewalt gelten hingegen:

- Wassereinbruch¹¹⁹
- Unterbrechung der Wiedergewinnungsarbeiten durch den Denkmalschutz¹²⁰
- bürokratische Verzögerungen¹²¹
- nicht termingerechte Fertigstellung der gekauften Wohnung¹²²

Beschränkt auf die Registersteuer, also für den Fall dass die Erstwohnung nicht der Mehrwertsteuer unterliegt, gilt in diesen Fällen der Zeitraum von 3 Jahren innerhalb dem der Wohnsitz in die betreffende Gemeinde verlegt werden kann,¹²³ nachdem der die Frist von 18 Monaten nicht als Verfallsfrist angesehen wird.

11.7 Verlust der Begünstigung

11.7.1 Einführung

Das Gesetz sieht ausdrücklich folgende Tatbestände vor, die zum Verlust der Steuerbegünstigungen für die Erstwohnung führen, mit der Folge, dass die Steuerdifferenz, die vorgesehene Strafe sowie die entsprechenden Zinsen vom Steueramt eingefordert werden.

Diese Tatbestände sind:

1. Falscherklärung anlässlich des Kaufes bzw. Baues
 - die Wohnung erfüllt die Kriterien einer Luxuswohnung (Katastereinstufung A/1, A/8 oder A/9)
 - der Wohn- oder Arbeitssitz liegt nicht in der selben Gemeinde
 - der Erklärer ist Eigentümer, Miteigentümer oder Fruchtnieser einer anderen Wohnung in der selben Gemeinde
 - der Erklärer ist Eigentümer einer anderen Wohnung auf gesamtstaatlicher Ebene die mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurde
 2. unterlassene Verlegung des Wohnsitzes in die entsprechende Gemeinde
 3. Abtretung der mit den Begünstigungen erworbenen Wohnung vor Ablauf von 5 Jahren.
- Für die eventuell geschuldete Steuerdifferenz, Strafen und Zinsen ist, entgegen der allgemeinen Bestimmungen im Bereich der Mehrwertsteuer und Registersteuer, ausschließlich der Käufer bzw. Bauherr verantwortlich.¹²⁴

11.7.2 Strafe

Wird die Erstwohnung vor Ablauf von fünf Jahren ab Erwerb oder Bau verkauft, so werden die anlässlich des Kaufs bzw. Baues in Anspruch genommene Begünstigung aberkannt.

Das selbe gilt auch wenn der Wohnsitz nicht innerhalb von 18 Monaten in die Gemeinde verlegt wird in der sich die Wohnung befindet.

In diesen Fällen muss die Differenz auf die normalerweise ohne Begünstigung geschuldete MwSt. (6%=10%-4%) nachgezahlt werden zuzüglich einer Strafe von 30%.

Hinweis:

Die **Veräußerung** des nackten Eigentums oder des Fruchtgenussrechtes vor Ablauf von 5 Jahren führt ebenfalls zum Verlust der Begünstigung.¹²⁵

¹¹⁹ Urteil des Kassationsgerichtes Nr. 1392 vom 26.1.2010

¹²⁰ Urteil des Kassationsgerichtes 14399/2013

¹²¹ Urteil des Kassationsgerichtes 17597 vom 12.10.2012

¹²² Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 17867 vom 01.06.2022

¹²³ Urteil des Kassationsgerichtshofes Steuersektion Nr. 3507 vom 11.2.2011

¹²⁴ Erlass des Finanzministeriums Nr. 310574 vom 24.8.1989

¹²⁵ Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 213/E vom 8.8.2007

11.7.3 Verkauf und nachfolgender Kauf einer Hauptwohnung

Der Verkauf der mit den Begünstigungen erworbenen **Erstwohnung**¹²⁶ und der Kauf innerhalb von **zwei** Jahren einer nachfolgenden **Hauptwohnung** führt nicht zum Verlust der ursprünglichen Begünstigung.¹²⁷ Dies gilt grundsätzlich für den Kauf einer nachfolgenden **Hauptwohnung**. Es ist nicht unbedingt erforderlich, dass diese nachfolgende Wohnung mit den Begünstigungen der **Erstwohnung** erworben wird.¹²⁸ Die nachfolgende Wohnung muss allerdings innerhalb des selben Termins¹²⁹ als **Hauptwohnung** genutzt werden.

Erfolgt nach dem Verkauf der **Erstwohnung** der Kauf eines Grundstückes zum Bau einer nachfolgenden **Hauptwohnung** führt dies ebenfalls nicht zum Verlust der ursprünglichen Begünstigung, wenn innerhalb eines Jahres zumindest der Rohbau der künftigen **Hauptwohnung** fertiggestellt wird.¹³⁰

Die nachfolgende **Hauptwohnung** kann sich auch im Ausland befinden.¹³¹

Für den Ankauf einer nachfolgenden Hauptwohnung können, wie unter Punkt 12 auf Seite 21 beschrieben, ebenfalls Begünstigungen angewandt werden.

11.7.4 Verzicht auf Fruchtgenuss auf die Erstwohnung nach erfolgtem Kauf desselben

Der nachfolgende Verzicht auf den Fruchtgenuss auf die Erstwohnung die mit den Begünstigungen erworben wurde innerhalb von 5 Jahren führt nicht zum Verlust der ursprünglichen Begünstigung.¹³²

Begründet wird dies dadurch, dass der Verzicht auf den Fruchtgenuss im Gesetz nicht als Grund für die Aberkennung der Begünstigung vorgesehen ist und dieser nicht als Abtretung des Rechtes angesehen werden kann, sondern als Erlöschen des Rechtes angesehen werden muss.

11.7.5 Nachträglicher Verzicht auf die Begünstigung

Wurde die Erstwohnung mit den Begünstigungen erworben und bestanden zum Zeitpunkt des Kaufs alle dazu notwendigen Voraussetzungen, kann im Nachhinein auf diese Begünstigung grundsätzlich nicht mehr verzichtet werden.¹³³

11.7.6 Unterlassene Verlegung des Wohnsitzes

Wurde beim Erwerb allerdings die Möglichkeit in Anspruch genommen innerhalb von 18 Monaten den Wohnsitz in die Gemeinde zu verlegen in der sich die erworbene Immobilie befindet, kann vor Ablauf dieser Frist im Nachhinein auf die Inanspruchnahme der Begünstigung ausdrücklich und formell verzichtet und die Nachberechnung der Steuern und Zinsen beantragt werden. In diesem Falle muss die Differenz der geschuldeten Steuer und die Zinsen aber keine Strafen nachgezahlt werden.¹³⁴

Wurde beim Erwerb die Möglichkeit in Anspruch genommen innerhalb von 18 Monaten den Wohnsitz in die Gemeinde zu verlegen in der sich die erworbene Immobilie befindet, und wird nach Ablauf dieser Frist im Nachhinein auf die Inanspruchnahme der Begünstigung verzichtet, kann vor Feststellung durch das zuständige Finanzamt die freiwillige Berichtigung¹³⁵ in Anspruch genommen werden. In diesem Falle muss die Differenz der geschuldeten Steuer, die reduzierte Strafe und die Zinsen nachgezahlt werden.¹³⁶

¹²⁶ Vgl. Kapitel 11 Erstwohnung auf Seite 14

¹²⁷ Art. 1 Anmerkung II-bis Abs. 4 Tarif I DPR 131/1986, Erlass des Finanzministeriums Nr. 192/E vom 6.10.2003 sowie Urteil des Kassationsgerichtes Nr. 12737 vom 21.12.1998

¹²⁸ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 31/E vom 7.6.2010 Pkt. 3.1

¹²⁹ Vgl. Urteile Kassationsgerichtshofes Nr. 8847/2015, 20042/2015, 13343/2016, 30928/2019

¹³⁰ Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 44/E vom 16.3.2004

¹³¹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 31/E vom 7.6.2010 Pkt. 3.2, Erlass 126/2021 vom 24.02.2021

¹³² Urteile des Kassationsgerichtshofes Sektion VI-5 Nr. 22244 vom 7.12.2012 und 10249 vom 2.5.2013

¹³³ Erlass der Agentur der Einnahmen 105/E vom 31.10.2011

¹³⁴ Erlass der Agentur der Einnahmen 105/E vom 31.10.2011

¹³⁵ „ravvedimento operoso“

¹³⁶ Erlass der Agentur der Einnahmen 105/E vom 31.10.2011

11.7.7 Verkauf ohne nachfolgendem Kauf einer Hauptwohnung

Der Verkauf vor Ablauf von 5 Jahren der mit den Begünstigungen erworbenen Erstwohnung ohne dass innerhalb eines Jahres eine zweite Wohnung als **Hauptwohnung** erworben wird, führt grundsätzlich zum Verlust der ursprünglichen Begünstigung.

Es kann allerdings vor Ablauf eines Jahres, in dem eine zweite Wohnung als Hauptwohnung erworben werden kann ohne die ursprüngliche Begünstigung zu verlieren, auf den Kauf einer solchen ausdrücklich und formell verzichtet und die Nachberechnung der Steuern und Zinsen beantragt werden. In diesem Falle muss die Differenz der geschuldeten Steuer und die Zinsen aber keine Strafen nachgezahlt werden.¹³⁷

Nach Ablauf dieser Frist von einem Jahr ab Verkauf der Erstwohnung kann vor Feststellung durch das zuständige Finanzamt die freiwillige Berichtigung¹³⁸ in Anspruch genommen werden. In diesem Falle muss die Differenz der geschuldeten Steuer, die reduzierte Strafe und die Zinsen nachgezahlt werden.¹³⁹

11.7.8 Abtretung von Immobilien bei Trennungen und Scheidungen

Wird bei Trennungen und Scheidungen in der entsprechenden Urkunde auch eine Immobilien von einem Ehepartner auf den anderen übertragen ist diese Übertragung steuerbegünstigt¹⁴⁰ sofern sie funktional und notwendig zur vermögensrechtlichen Regelung zwischen den Ehepartnern ist. Dieser Zusammenhang muss aus dem Urteil ausdrücklich hervorgehen.

Es fallen dann keine Übertragungssteuern (Registersteuer, Stempelsteuer, Hypothekar- und Katastergebühren) an.¹⁴¹

Erfolgt im Rahmen einer Trennung die Abtretung der Wohnung oder seines Anteils an der Wohnung von einem Ehepartner, der diese mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben hat, vor Ablauf von 5 Jahren, so verliert dieser nicht die Begünstigungen unabhängig davon ob er innerhalb eines Jahres eine Hauptwohnung erwirbt.

Erfolgt im Rahmen der Trennung oder Scheidung der Verkauf der gemeinsamen Wohnung, die mit den Begünstigungen der Erstwohnung erworben wurde, an Dritte und Verzichtet ein Ehepartner zugunsten des anderen auf den Verkaufserlös, so verliert letzterer die Begünstigungen wenn er nicht innerhalb eines Jahres eine neue Hauptwohnung erwirbt.

12 Steuerguthaben für den Kauf einer neuen Erstwohnung

Wird die bisherige „Erstwohnung“ verkauft und wird innerhalb eines Jahres erneut eine Wohnung mit den Begünstigungen der **Hauptwohnung** erworben,¹⁴² kann ein Steuerguthaben in Höhe von maximal der beim Kauf der ersten Erstwohnung bezahlten Register- oder Mehrwertsteuer in Anspruch genommen werden.¹⁴³

12.1 Voraussetzungen

12.1.1 Erste Erstwohnung

Die **erste Erstwohnung** muss mit den entsprechenden Begünstigungen für die Erstwohnung im Bereich der Mehrwertsteuer oder der Registersteuer **nach** 1982¹⁴⁴ erworben worden sein, nachdem es vorher keinerlei Begünstigungen für die Erstwohnung gab. Insofern kann für den Verkauf von Wohnungen die vorher erworben wurden das Steuerguthaben nicht beansprucht werden.

Für die Mehrwertsteuer wurden die Begünstigungen zum Erwerb der **Erstwohnung** erst ab

¹³⁷ Erlass der Agentur der Einnahmen 112/E vom 27.12.2012

¹³⁸ „ravvedimento operoso“

¹³⁹ Erlass der Agentur der Einnahmen 112/E vom 27.12.2012

¹⁴⁰ Art. 19 Gesetz 74 vom 6.3.1987

¹⁴¹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 21.6.2012 Pkt. 2.1 sowie Nr. 2/E vom 21.2.2014 Pkt. 9.2

¹⁴² Vgl. dazu auch 11.7 Verlust der Begünstigung auf Seite 19

¹⁴³ Art. 7 Abs. 1 und 2 Gesetz 448 vom 23.12.1998. Diese Begünstigung ist seit 1.1.1999 anwendbar.

¹⁴⁴ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2, im Jahr 1982 wurden die Begünstigungen für die Erstwohnung für die Registersteuer eingeführt.

22.5.1993 eingeführt.¹⁴⁵ Für die Erwerbe mit Mehrwertsteuer vor diesem Datum ist es deshalb erforderlich nachzuweisen, dass zum damaligen Zeitpunkt auch die Voraussetzungen zum Erwerb der Erstwohnung bestanden haben, damit das Steuerguthaben in Anspruch genommen werden kann.¹⁴⁶ Die entsprechende Erklärung muss im Kaufvertrag oder registriertem Werkvertrag für die zweite Erstwohnung abgegeben werden.

Dies gilt nicht nur für Kaufverträge die der Mehrwertsteuer unterlagen, sondern auch für Werkverträge zum Bau der Wohnung und für die Zuweisung durch die Wohnbaugenossenschaft.

Die Begünstigung kann **nicht** in Anspruch genommen werden, wenn der Erwerb:¹⁴⁷

- durch Schenkung erfolgte
- durch Erbschaft erfolgte
- durch Kauf mit normaler Besteuerung erfolgte, ohne die Begünstigungen für die Erstwohnung in Anspruch genommen zu haben
- zwar durch Beantragung der Begünstigung erfolgte, über deren Zuerkennung aber noch ein Rechtsstreit vor der Steuerkommission anhängig ist.

Die erste Erstwohnung muss verkauft oder verschenkt¹⁴⁸ werden.

12.1.2 Nachfolgende zweite Erstwohnung

Die **zweite Hauptwohnung** muss innerhalb eines Jahres nach Verkauf der ersten Erstwohnung ebenfalls wieder mit den entsprechenden Begünstigungen für die Erstwohnung im Bereich der Mehrwertsteuer oder der Registersteuer erworben werden.

Als Erwerb gilt:¹⁴⁹

- ein Kaufvertrag
- ein Tauschvertrag
- ein Werkvertrag zum Bau der Wohnung
- eine Schenkung¹⁵⁰

Es müssen aber zum Zeitpunkt des Erwerbs die Voraussetzungen zum begünstigten Erwerb der Erstwohnung bestehen. Sind diese nicht gegeben darf weder die Begünstigung für den Kauf der Erstwohnung noch das Steuerguthaben beansprucht werden.¹⁵¹

Es muss das **volle Eigentum** erworben werden. Der Kauf lediglich des Fruchtgenussrechtes oder des nackten Eigentums genügt nicht.¹⁵²

12.2 Steuerguthaben

Das zuerkannte Steuerguthaben ergibt sich aus der geringeren der folgenden Steuerbelastungen:

- bezahlte Register- oder Mehrwertsteuer anlässlich des Kaufs der ersten Erstwohnung
- geschuldete Register- oder Mehrwertsteuer anlässlich des Kaufs der neuen Hauptwohnung

Das Steuerguthaben kann wie folgt verwendet werden:

- es kann von der beim neuen Kauf geschuldeten Registersteuer in Abzug gebracht werden
- es kann von den nachfolgenden Steuern die aufgrund von nachfolgenden Akten geschuldet werden abgezogen werden:
 - Registersteuer
 - Hypothekengebühren
 - Katastergebühren

¹⁴⁵ Vorher galten für alle Wohnungen ohne Luxuscharakter unabhängig davon ob es sich um Erstwohnungen handelte oder nicht immer der begünstigte MwSt. Satz von zuerst 2% und später 4%.

¹⁴⁶ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2

¹⁴⁷ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2

¹⁴⁸ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2

¹⁴⁹ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2

¹⁵⁰ Urteile des Kassationsgerichtshofes 16077 und 16079 vom 26.06.2013, entgegen den vorherigen Interpretationen der Agentur der Einnahmen mit Rundschreiben 6/E vom 26.01.2001 und Erlass 125/E vom 3.4.2008

¹⁵¹ Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.2

¹⁵² Antwort der Agentur der Einnahmen Nr. 192 vom 04.10.2024

- Erbschaftssteuer
- Schenkungssteuer
- es kann in der ersten nachfolgenden Steuererklärung¹⁵³ von der Einkommenssteuer abgezogen werden. Zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung muss der Kaufvertrag für die zweite Hauptwohnung bereits abgeschlossen sein.¹⁵⁴ Reicht die Steuerschuld in der Steuererklärung nicht aus um das gesamte Steuerguthaben zu verrechnen, so ist nur jener Teil des Steuerguthabens anzuführen, der verwendet wird. Das restliche Steuerguthaben kann mit den nachfolgenden Steuerzahlungen über den Einzahlungsschein F24 verrechnet werden.¹⁵⁵
- es kann über den Einzahlungsschein F24 mit anderen Steuern und Sozialabgaben verrechnet werden. Dazu ist der Steuerschlüssel 6602 zu verwenden. Als Zeitraum ist das Jahr in dem das Guthaben entstanden ist, also das Jahr in dem die zweite Hauptwohnung gekauft wurde anzugeben.¹⁵⁶

Das Steuerguthaben darf allerdings nicht zu einer Rückerstattung von Steuern führen.

Die Verjährungsfrist für die Verwendung des Guthabens beträgt 10 Jahre, wenn sie nicht über die Steuererklärung verrechnet wird.¹⁵⁷

Die Wahl der Verrechnungsform des Steuerguthabens muss im Kaufvertrag der zweiten Hauptwohnung getroffen werden. In diesem Vertrag muss eine entsprechende Willensäußerung festgehalten werden.¹⁵⁸ Es ist daher folgendes festzuhalten:

1. die Beantragung des Steuerguthabens
2. die Angaben zum Vertrag mit dem die erste Erstwohnung erworben wurde
3. die eventuelle Erklärung über das Bestehen der Voraussetzungen für die erste Erstwohnung wenn diese Wohnung vor dem 22.5.1993 mit Mehrwertsteuer erworben wurde und Beilage der entsprechenden Rechnung.
4. die Angaben zum Vertrag mit dem die erste Erstwohnung abgetreten wurde.

Wird die zweite Hauptwohnung mittels Werkvertrag gebaut, so muss dieser schriftlich abgefasst werden, die oben genannten Angaben enthalten und registriert werden.

Wird das Steuerguthaben in der Steuererklärung verrechnet, muss im Kaufvertrag der zweiten Hauptwohnung kein Hinweis auf die gewählte Verrechnungsform des Steuerguthabens angeführt werden.¹⁵⁹

12.3 Zeitliche Anwendung

Diese Begünstigung ist für alle Kaufverträge anwendbar die ab 1.1.1999 abgeschlossen wurden, unabhängig vom Zeitpunkt des vorhergehenden Erwerbs für die erste Erstwohnung.

Die Angabe in der Steuererklärung kann in der Steuererklärung erfolgen die nach dem Verkauf der ersten Erstwohnung und dem Kauf der zweiten Erstwohnung eingereicht wird.¹⁶⁰

13 Kaufvorverträge für Immobilien

Jeder Vorvertrag für den Kauf von Liegenschaften muss innerhalb von 30 Tagen registriert werden,¹⁶¹ wobei eine fixe Registersteuer in Höhe von € 200,00 geschuldet ist.¹⁶²

Für Makler besteht für Vorverträge die durch ihre Vermittlung abgeschlossen wurden:

1. die Verpflichtung diese zu registrieren¹⁶³
2. eine gesamtschuldnerische Haftung mit den Parteien für die entsprechende

153 Vordruck Unico oder 730

154 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 122/E/1999/100557 vom 1.6.1999

155 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 189/E/1999/141564 vom 21.9.1999

156 Erlass des Finanzministeriums Nr. 125/E/1999/133364 vom 23.7.1999

157 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.6

158 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 19/E/2001 vom 1.3.2001, Punkt 1.3

159 Erlass der Agentur der Einnahmen 70/E vom 11.05.2004

160 Rundschreiben des Finanzministeriums Nr. 122/E/1999/100557 vom 1.6.1999 Pkt. 5.1

161 Sofern er zu keiner Zahlung von Beträgen führt die der MwSt. unterliegen: Art. 5 Abs. 1 DPR 131/1986

162 Tarif 1 Art.10 des D.P.R. Nr. 131 vom 26.04.1986

163 Art. 10 Abs. 1 Buchst. d-bis DPR 131/1986

Besteuerung¹⁶⁴.

13.1 Angeld (caparra)

Die zusätzliche Registersteuer für das angegebene Angeld von 0,5% oder weniger, wenn im endgültigen Vertrag weniger zu bezahlen ist.¹⁶⁵ Diese ist nur dann zu entrichten, wenn dieses **nicht** auch die Funktion einer Vorauszahlung übernimmt¹⁶⁶. Deshalb ist im Vorvertrag die genaue Funktion des Angeldes zu spezifizieren.

Das Angeld¹⁶⁷ stellt eine eigenständige Vereinbarung zwischen den Parteien dar, mit der einvernehmlich im Vorhinein der Schadenersatz für den Fall der Nichterfüllung der vertraglichen Verpflichtung durch eine der beiden Seiten festgelegt und abgerechnet wird. Das Angeld muss ausdrücklich als Vertragsklausel vereinbart werden. Werden im Vorvertrag Zahlungen im Voraus vorgesehen, diese jedoch nicht rechtlich qualifiziert, so gelten diese als Anzahlungen und nicht als Angeld.

13.2 Verträge, welche nur der Registergebühr und nicht der MwSt. unterliegen

Bei Übertragungen von Liegenschaften, welche nicht der MwSt. unterliegen, muss das im Vorvertrag ausdrücklich vereinbarte Angeld einer Registersteuer in Höhe von 0,50% unterworfen werden¹⁶⁸. Jene Zahlungen hingegen, die gleichzeitig auch als Vorauszahlungen dienen unterliegen seit 1.1.2025 ebenfalls der Registersteuer von 0,5%. Folgt darauf der Abschluss des endgültigen Kaufvertrages, wird die bereits entrichtete Registersteuer der noch geschuldeten angerechnet.

13.3 Zahlung als Angeld ohne Angabe als Vorauszahlung (Kauf mit MwSt.)

Wenn die Zahlung im Vorvertrag ausdrücklich als Angeld bestimmt ist, fällt grundsätzlich die Registersteuer in Höhe von 0,50 Prozent oder weniger, wenn im endgültigen Vertrag weniger zu bezahlen ist,¹⁶⁹ an.

164 Art. 57 Abs. 1 Buchst. 1-bis DPR 131/1986

165 seit 1.1.2025 DLgs. 139/2004

166 Erlass Nr. 197/E vom 01.08.2007

167 Art. 1385 ZGB

168 Tarif 1 Art. 6 des D.P.R. Nr. 131 vom 26.04.1986

169 seit 1.1.2025 DLgs. 139/2004

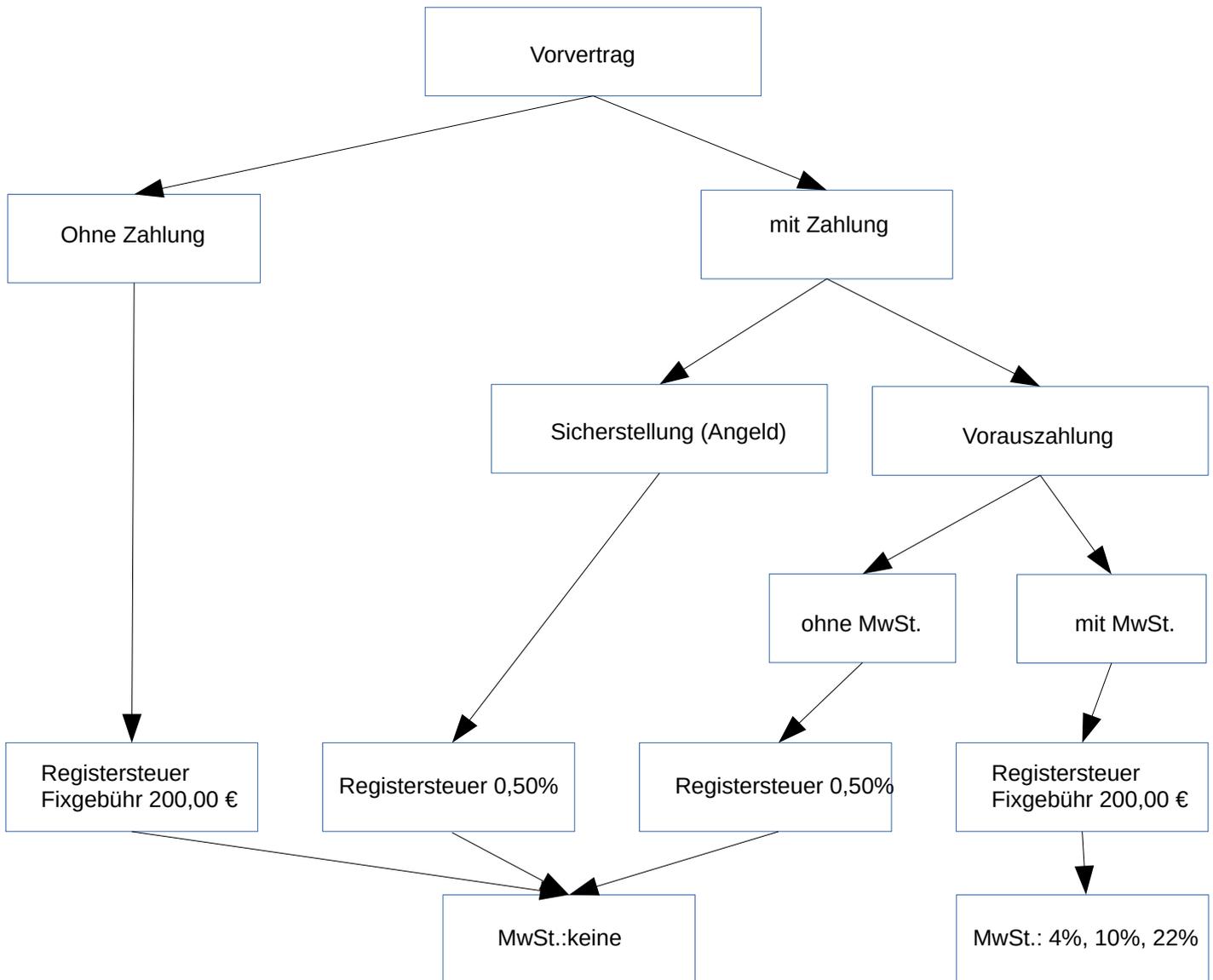
13.4 Angeld, welches gleichzeitig auch als Vorauszahlung definiert ist (Kauf mit MwSt.)

Wird das Angeld ausdrücklich auch als Vorauszahlung im Vorvertrag definiert, unterliegt auch dieser Betrag der Mehrwertsteuer. Es kommt daher die fixe Registergebühr von € 200,00 zur Anwendung.

13.5 Einvernehmliche Auflösung des Vorvertrages

Wird ein Vorvertrag von den Vertragsparteien einvernehmlich aufgelöst und das bezahlte Angeld rückerstattet, kann die auf das Angeld bezahlte Registersteuer von 05% zurückgefordert werden.¹⁷⁰

13.6 Zusammenfassung



14 Mietverträge

Zu den Umsätzen die zwar Mehrwertsteuerfrei sind, nicht aber zu den gleichgestellten Mehrwertsteuerumsätzen zählen und deren Verträge folglich registriert werden müssen zählen:

- **Vermietung** von Immobilien ohne Mehrwertsteuer¹⁷¹ von:
 - landwirtschaftliche Grundstücken
 - landwirtschaftliche Betrieben
 - nicht bebaubaren Grundstücken mit Ausnahme von Parkplätzen. Die Miete von

¹⁷⁰ Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 27093 vom 18.10.2024
¹⁷¹ Art. 10 Abs. 1 Ziffer 8 DPR 633/1972

- Parkplätzen muss folglich mit Mehrwertsteuer fakturiert werden. Der entsprechende Mietvertrag muss trotzdem registriert werden¹⁷²
- Wohnungen durch **Baufirma**. Die Baufirma kann für die Anwendung der Mehrwertsteuer optieren und folglich die Miete mit Mehrwertsteuer fakturieren. Der entsprechende Mietvertrag muss trotzdem registriert werden¹⁷³
 - Wohnungen durch Firma die **Wiedergewinnungsarbeiten** durchgeführt hat. Diese Firma kann für die Anwendung der Mehrwertsteuer optieren und folglich die Miete mit Mehrwertsteuer fakturieren. Der entsprechende Mietvertrag muss trotzdem registriert werden¹⁷⁴
 - **Sozialwohnungen**. Der Vermieter kann für die Anwendung der Mehrwertsteuer optieren und folglich die Miete mit Mehrwertsteuer fakturieren. Der entsprechende Mietvertrag muss trotzdem registriert werden¹⁷⁵
 - **gewerblichen** Immobilien. Der Vermieter kann für die Anwendung der Mehrwertsteuer optieren und folglich die Miete mit Mehrwertsteuer fakturieren. Der entsprechende Mietvertrag muss trotzdem registriert werden¹⁷⁶

Die Option für die Anwendung der Mehrwertsteuer bei **Mieten**, ändert nichts an der Verpflichtung den Vertrag innerhalb der vorgesehenen Frist zu registrieren.¹⁷⁷ Die Option hat nur Auswirkungen auf die Höhe Registersteuer:

Art der Immobilie	mit Option und mit Mehrwertsteuer	ohne Option und ohne Mehrwertsteuer
Wohnungen	Fixgebühr 200,00 Euro	2% auf Jahresmiete p.a.
Gewerbliche Gebäude	1% auf Jahresmiete p.a.	2% auf Jahresmiete p.a.

Keine Option für die Anwendung der Mehrwertsteuer möglich ist für Wohnungen die weder von Baufirmen noch als Sozialwohnungen vermietet werden.

¹⁷² die Vermietung von Parkplätzen ist im Art. 10 Abs. Pkt. 8 DPR 633/1972 genannt auch wenn für sie nicht die Mehrwertsteuer Befreiung gilt. Grundsätzlich würde somit gemäß Art. 5 Abs. 2 für diese die Registrierung nur im Verwendungsfalle gelten. Da aber im selben Absatz festgelegt ist, dass für die Mehrwertsteuer freien **und pflichtigen** Umsätze gemäß Art. 10 Abs. 1 Pkt. 8 u.a. DPR 633/1972 diese Bestimmung (Verwendungsfalle) ausdrücklich nicht gilt, fällt die Vermietung von Parkplätzen daher in den Art. 5 Abs. 1 (Registrierung mit fixem Termin), da sie in der Tarifordnung Teil I ausdrücklich im Art. 5 Abs. 1 Buchst. a-bis Tarifordnung I DPR 131/1986 genannt ist. Die Registersteuer selbst ist im Ausmaß der prozentualen Gebühr von 1% zu zahlen

¹⁷³ Nachdem durch die Ausnahme im Art. 5 Abs. 2 diese nicht als mit Mehrwertsteuer klassifiziert sind und daher in den Art. 5 Abs. 1 fallen und in der Tarifordnung Teil I ausdrücklich im Art. 5 Abs. 1 Buchst. a-bis Tarifordnung I DPR 131/1986 genannt sind. Die Registersteuer selbst ist im Ausmaß der Fixgebühr von 200,00 Euro gemäß Art. 40 zu zahlen

¹⁷⁴ Nachdem durch die Ausnahme im Art. 5 Abs. 2 diese nicht als mit Mehrwertsteuer klassifiziert sind und daher in den Art. 5 Abs. 1 fallen und in der Tarifordnung Teil I ausdrücklich im Art. 5 Abs. 1 Buchst. a-bis Tarifordnung I DPR 131/1986 genannt sind. Die Registersteuer selbst ist im Ausmaß der Fixgebühr von 200,00 Euro gemäß Art. 40 zu zahlen

¹⁷⁵ Nachdem durch die Ausnahme im Art. 5 Abs. 2 diese nicht als mit Mehrwertsteuer klassifiziert sind und daher in den Art. 5 Abs. 1 fallen und in der Tarifordnung Teil I ausdrücklich im Art. 5 Abs. 1 Buchst. a-bis Tarifordnung I DPR 131/1986 genannt sind. Die Registersteuer selbst ist im Ausmaß der Fixgebühr von 200,00 Euro gemäß Art. 40 zu zahlen

¹⁷⁶ Nachdem durch die Ausnahme im Art. 5 Abs. 2 diese nicht als mit Mehrwertsteuer klassifiziert sind und daher in den Art. 5 Abs. 1 fallen und in der Tarifordnung Teil I ausdrücklich im Art. 5 Abs. 1 Buchst. a-bis Tarifordnung I DPR 131/1986 genannt sind. Die Registersteuer selbst ist im Ausmaß der Fixgebühr von 200,00 Euro gemäß Art. 40 zu zahlen

¹⁷⁷ Art. 5 Abs. 2 DPR 131/1986 spricht von „... operazioni esenti e imonibili...“

15 Schlussbemer­kungen

In der vorliegenden Abhandlung sollte ein grundsätzlicher Überblick über das behandelte Thema gegeben werden. Die Ausführungen konnten wegen der Weitläufigkeit und der entsprechend umfangreichen Rechtsprechung und Rechtslehre nur die grundlegenden Punkte behandeln.

Jede schriftliche Abhandlung dieses Themas ist aufgrund der fortschreitenden gesetzgeberischen Maßnahmen nach kurzer Zeit veraltet. Die vorliegende Arbeit spiegelt im wesentlichen den Stand bis Anfang März 2025 wieder. Dies sollte bei der Lektüre beachtet werden.

In der Anlage liegt ein Muster für ein Schreiben bei, mit welchem unserer Kanzlei Anregungen, Fragen und Verbesserungsvorschläge mittels E-Mail oder mittels Fax mitgeteilt werden können. Nur durch ein konstruktiv kritisches Feedback kann vorliegende Arbeit verbessert und praxisgerechter gestaltet werden. Wir bitten daher um Ihre Mitarbeit und bedanken uns dafür.

