WINKLER & SANDRINI

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti - Revisori Contabili

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
Dottori Commercialisti e Revisori Contabili
Dr. Peter Winkler
Dr. Stefan Sandrini
Dr. Stefan Engele
Dr. Martina Malfertheiner
Dr. Alfredo Molinari
Dr. Massimo Moser
Dr. Oskar Malfertheiner
Rag. Stefano Seppi
Dr. Andrea Tinti

Mitarbeiter - Collaboratori
Dr. Karoline de Monte
Dr. Iwan Gasser
Dr. Michael Schieder
Stephanie Vigl

Rundschreiben

Nummer:	16
vom:	2018-01-31
Autor:	Stefan Sandrini

An alle betroffenen Kunden

Freiwillige Aufwertung von Grundstücken - Termin 30.06.2018

Mit dem Finanzgesetz 2018[1] wurde wiederum die Möglichkeit vorgesehen, eine freiwillige Aufwertung der Grundstücke und Beteiligungen, durch die Entrichtung einer Ersatzsteuer, durchzuführen.[2] Somit wird bei einem zukünftigen Verkauf des Grundstücks nur mehr die eventuelle Differenz (Mehrerlös) zwischen Verkaufspreis und aufgewerteten Wert besteuert.

Die Begünstigung kann daher für alle Eigentümer von Grundstücken interessant sein, welche diese in naher Zukunft verkaufen wollen oder denen sie enteignet werden.

Mit vorliegendem Rundschreiben fassen wir die entsprechenden Bestimmungen betreffend Grundstücke zusammen.

1 Voraussetzungen

1.1 Subjektive Voraussetzung – Begünstigte

Diese Begünstigung können nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, welche die eventuellen Mehrerlöse als sogenannte „sonstige Einkommen“ besteuern müssen.[3]

Das sind:[4]

- **natürliche Personen**, welche Grundstücke nicht im Rahmen eines Unternehmens halten
- **einfache Gesellschaften**
- **Sozietäten**
- **nicht gewerblichen Körperschaften**
- **ausländische Steuerpflichtige**, sofern die Grundstücke nicht deren italienischen Niederlassung zuzurechnen sind und sofern deren Abtretung aufgrund des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens in Italien steuerpflichtig ist[5].

Diese müssen zum 1.1.2018 Eigentümer, nackte Eigentümer oder Fruchtniesser der Grundstücke sein.[6]

1 Gesetz 205 vom 27.12.2017, veröffentlicht in der ordentlichen Beilage zum Amtsblatt der Republik Nr. 302 vom 29.12.2017
2 Art. 1, Abs. 997, Gesetz 205/2017 in Abänderung der Art. 5 und 7 Gesetz 448 vom 28.12.2001
3 Art. 67 Abs. 1 Buchst. a) oder b) DPR 917/1986
4 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt. 1
5 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1
6 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1

Die Aufwertung kann nicht von Körperschaften in Anspruch genommen werden, die subjektiv von der Einkommenssteuer befreit sind, wie z.B. Gemeinden und Bezirksgemeinschaften.[7]

1.2 Objektive Voraussetzung – aufwertbare Grundstücke

Aufgewertet werden können:

- Baugrundstücke
- landwirtschaftliche Grundstücke und andere nicht bebaubare Grundstücke[8]
- Gebäude, die zum Abriss und zur neuen Bebauung vorgesehen sind[9]
- Baurechte (die sogenannte „Kubatur")[10].

Eine Aufwertung für **landwirtschaftliche Grundstücke** ist nur sinnvoll wenn diese:

- vor Ablauf von 5 Jahren ab Erwerb veräußert werden sollen, da ein Verkauf nach 5 Jahren nicht besteuert wird,
- in Baugrund umgewidmet werden und in Zukunft veräußert werden sollen,[11]
- in Baugrund umgewidmet werden, bebaut und dann als Gebäude veräußert werden sollen.

Eine Aufwertung für **Baugrundstücke** ist immer dann sinnvoll wenn:

- das Grundstück verkauft werden soll oder enteignet[12] wird
- der Wert, zu welchem das Grundstück mittels Kauf, Erbschaft oder Schenkung erworben wurde, weit unter dem heutigen Marktwert liegt. Dies ist in der Regel der Fall, wenn das Grundstück vor Umwidmung in Baugrund erworben wurde;
- das Grundstück bebaut und dann als Gebäude veräußert werden soll;
- der Wert, zu welchem das Grundstück mittels Kauf, Erbschaft oder Schenkung erworben wurde, weit unter dem heutigen Marktwert liegt und eine Schenkung an einen nahen Verwandten bevorsteht der das Grundstück dann veräußern möchte, da in diesen Fällen, wenn keine Aufwertung durch den Schenkungsgeber gemacht wurde, eine Steuerumgehung beanstandet wird.[13]

Die Aufwertung kann auch für folgende Grundstücke angewandt werden:

- auf welche Dritte ein Oberflächenrecht besitzen[14]
- die sich im ungeteilten Miteigentum befinden und für welche nur ein Miteigentümer die Aufwertung macht. In diesem Fall muss die beeidete Schätzung allerdings das gesamte Grundstück bewerten;[15]
- für welche Dritte ein Fruchtgenussrecht besitzen;[16]
- auf das Fruchtgenussrecht des Fruchtniessers.[17] Bei Erlöschen des Fruchtgenussrechtes kann der vom Fruchtniesser aufgewertete Marktwert des selben nicht vom Eigentümer geltend gemacht werden[18];
- die nur teilweise bebaubar sind und für welche nur der bebaubare Teil aufgewertet werden soll. Dazu ist eine vorhergehende Teilung nicht notwendig.[19]

Nicht sinnvoll erscheint hingegen die Aufwertung von Grundstücken, die verschenkt oder vererbt werden sollen.[20]

---

7 Art. 74 DPR 917/1986, nachdem für diese der Art. 67 DPR 917/1986 nicht zur Anwendung gelangt
8 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 7.1
9 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 395/E vom 22.10.2008 sowie Note der Agentur der Einnahmen Nr. 909-28406 vom 31.5.2010
10 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 1/E vom 15.02.2013, Pkt. 4.2
11 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 7.1 und Pkt. 7.2
12 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.2
13 Vgl. dazu Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 21794/2014, 20250/2015 und 12316/2017, sowie Verfügung des Kassationsgerichtshofes Nr. 18487/2017
14 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 55/E vom 20.6.2002 Pkt. 12
15 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1
16 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1 und 27/E vom 9.5.2003 Pkt. 2.2
17 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1
18 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt.6.1
19 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.3
20 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.4

1.3 Zeitliche Voraussetzung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Aufwertung ist, dass sich die Grundstücke am 1.1.2018 im Eigentum befunden haben. Alle, die aufgrund von Kauf, Schenkungen oder Erbschaften nach diesem Datum Eigentümer werden, sind daher **nicht** berechtigt, die Aufwertung anzuwenden.[21]

Die beeidete Schätzung muss innerhalb 30.6.2018 erstellt sein.

Die Ersatzsteuer muss innerhalb 30.6.2018 bezahlt werden. Bei Ratenzahlung muss die erste Rate innerhalb 30.6.2018 bezahlt werden.

Im Jahr 2018 fällt der 30.6.2018 auf einen Samstag. Wir empfehlen daher die genannten Verpflichtungen innerhalb 29.6.2018 zu erfüllen.

1.4 Beeidete Schätzung

Um die Aufwertung in Anspruch nehmen zu können muss eine beeidete Schätzung erstellt werden, aus welcher der Marktwert des Grundstückes zum 1.1.2018 hervorgeht.
Die Schätzung muss von einem ermächtigten Freiberufler erstellt und beglaubigt werden. Sie muss vom Steuerpflichtigen verwahrt werden und ist bei Anfrage dem Finanzamt vorzulegen.

Die Schätzung kann zur Beeidung bei folgenden Institutionen vorgelegt werden:[22]
- Gericht
- Friedensrichter
- Notar.

Für die aufgrund einer beeideten Schätzung durchgeführten Aufwertungen gelten in jedem Fall die Bestimmungen gegen die Steuerumgehung.[23]

Die Schätzung der Grundstücke kann nur durch einen der folgenden Freiberufler durchgeführt werden:[24]

- Ingenieure
- Architekten
- Geometer
- Agronomen
- Agrarbetriebswirte
- Diplomagrartechniker
- Industriebauexperten[25]
- Sachverständige die im Verzeichnis der Handelskammer[26]eingetragen sind.

Bei der Aufwertung von Grundstücken muss die Schätzung auf jeden Fall **vor** der Veräußerung erstellt werden. Die Beglaubigung selbst kann auch nachträglich, muss aber immer innerhalb 30.6.2018, erfolgen.[27] Ursprünglich wurde gefordert, dass auch die Beglaubigung vor dem Kaufvertrag erfolgen musste da in diesem ein Hinweis auf die durchgeführte Aufwertung gemacht werden muss.[28]

21 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 2.3, Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1 und 27/E vom 9.5.2003 Pkt. 2.1
22 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2
23 Gemäß Art. 10-bis Gesetz 212/2000 aufgrund des Verweises gemäß Art. 1, Abs. 2, D.Lgs. 128/2015 , Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011
24 Gemäß Art. 7 des Gesetzes 448/2001, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
25 „periti industriali edili"
26 gemäß Art. 32 RD 2011/1934, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 1.3 sowie Nr. 6/E vom 13.2.2006 Pkt. 8.2
27 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 30729 vom 30.12.2011 und Nr. 11062 vom 9.05.2013, sowie Entschied der Agentur der Einnahmen Nr. 53/E vom 27.5.2015 Pkt.1
28 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3 und Nr. 47/E/2011

2 Mindestwert für die Besteuerung

Der in der Schätzung angeführte beeidete Marktwert für Grundstücke stellt den Mindestwert für die Einkommenssteuer, Registersteuer sowie der Hypothekar- und Katastergebühren dar, die anlässlich der Veräußerung anfallen. Zu diesem Zweck muss der durch die Schätzung beeidete Marktwert im Kaufvertrag des aufgewerteten Grundstücks, angeführt werden.[29] Dies ist besonders bei Verkäufen unter dem aufgewerteten Wert zu beachten um die steuerliche Gültigkeit der Aufwertung nicht zu verlieren.[30] Keine Beanstandung erfolgt lediglich wenn im Kaufvertrag kein Hinweis zur Aufwertung enthalten ist und der Kaufpreis nur unwesentlich davon abweicht.[31]

Nicht als Mindestwert gilt der beeidete Marktwert nur im Falle einer Enteignung zu einem geringeren Wert[32].

Das Honorar für die Schätzung erhöht den neuen Anfangswert des Grundstückes.[33]

3 Höhe der Ersatzsteuer

Grundstücke unterliegen einer Ersatzbesteuerung von **8%**[34], berechnet auf den in der beeideten Schätzung festgelegten Marktwert.

4 Einzahlung der Ersatzsteuer

Bezahlt wird die Ersatzsteuer entweder anhand einer einzigen Zahlung innerhalb 30.06.2018 oder mit drei gleich hohen Raten, welche jeweils am

- 30.06.2018, wir empfehlen den 29.6.2018
- 01.07.2019 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2018) und[35]
- 30.06.2020 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2018) fällig sind.[36]

Die Ersatzsteuer muss mittels Zahlungsvordruck F24 eingezahlt werden, wobei eventuelle Steuerguthaben auch verrechnet werden können. Es muss der Steuerschlüssel **8056**[37] und als Bezugsjahr **2018** angegeben werden.

Die Einzahlung muss vom Steuerpflichtigen verwahrt werden und ist bei Anfrage dem Finanzamt vorzulegen.

Wird die Aufwertung von mehreren Miteigentümern durchgeführt, muss die Einzahlung von jedem einzelnen für seinen Anteil vorgenommen werden.[38]

Werden verschiedene beeidete Schätzungen für unterschiedliche Grundstücke durchgeführt kann eine einzelne kumulierte Einzahlung vorgenommen werden. In der Steuererklärung sind die Werte pro Schätzung getrennt anzuführen.[39]

Die verspätete Zahlung der einmaligen Rate oder der ersten Rate verwirkt die Möglichkeit der Aufwertung. Der verspätet bezahlte Betrag kann dann zurückgefordert werden.[40]

Für die verspäteten Zahlungen der 2. und 3. Rate kann die freiwillige Berichtigung angewandt

29 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
30 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr 1/E vom 15.02.2013, Pkt. 4.1
31 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr 53/E vom 27.5.2015, Pkt. 2
32 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt.5
33 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
34 Art. 1 Abs. 998 Gesetz 205/2017
35 nachdem der 30.6.2019 auf einen Sonntag fällt, Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 69/E vom 21.6.2012 und Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11
36 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 69/E vom 21.6.2012 und Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11
37 Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 75/E vom 25.05.2006 und Nr. 144/E vom 10.4.2008, bis 27.2.2003 waren andere Steuerschlüssel vorgesehen vgl. Erlass der Agentur der Einnahmen Nr. 31/E vom 31.1.2002 und Nr. 48/E vom 27.2.2003
38 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5
39 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5
40 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3

werden.[41] Die Agentur der Einnahmen kann bei unterlassener Bezahlung der 2. und/oder 3. Rate, diese zuzüglich Strafen und Zinsen einheben[42].

5 Nachträglicher Verzicht

Auch ein Verzicht auf die Aufwertung nach erfolgter Zahlung der ersten oder einmaligen Rate führt lauf Steueramt grundsätzlich nicht dazu, dass die bereits bezahlten Beträge zurückgefordert werden können. Die noch ausstehenden Raten sind trotz Verzicht weiterhin zu bezahlen. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass es sich hierbei um eine Begünstigung handelt, die der Steuerpflichtige freiwillig in Anspruch nimmt. Sobald sie beansprucht ist, kann diese Entscheidung nicht mehr rückgängig gemacht werden.[43]
Die Gerichtsbarkeit ist hingegen anderer Auffassung.[44]

6 Angabe in der Steuererklärung

Die Aufwertung der Grundstücke muss in der Steuererklärung betreffend das Jahr in dem die Aufwertung durchgeführt wurde[45] im Abschnitt RM angeführt werden.
Die Steuerpflichtigen welche die Steuererklärung 730 einreichen, müssen zusätzlich noch die Steuererklärung für natürliche Personen mit dem Abschnitt RM einreichen.[46]

7 Vorhergehende Aufwertungen

Es ist möglich eine erneute Aufwertung von Grundstücken vorzunehmen welche bereits in den Vorjahren aufgewertet worden sind. Dazu muss erneut eine beeidete Schätzung eingeholt werden. Dies gilt auch wenn die neue Schätzung einen geringeren Wert als die vorhergehende ergibt.[47] Die Ersatzsteuer muss auf den neuen Wert der Grundstücke berechnet werden. Die bereits für die vorhergehenden Aufwertungen bezahlte Ersatzsteuer kann von der Ersatzsteuer der neuen Aufwertung abgezogen werden[48].

Alternativ kann innerhalb von 48 Monaten ab neuer Aufwertung die eventuelle Differenz zur vorherige Ersatzsteuer zurückgefordert werden.[49].

Wurde das Grundstück durch Schenkung erworben, kann die vom Schenkenden bezahlte Ersatzsteuer nicht bei der Zahlung einer neuen Ersatzsteuer in abgezogen werden.[50] Das selbe gilt bei Erbschaften.[51]

8 Aufwertung früherer Jahre

Ähnliche Aufwertungen waren auch in früheren Jahren möglich:[52]

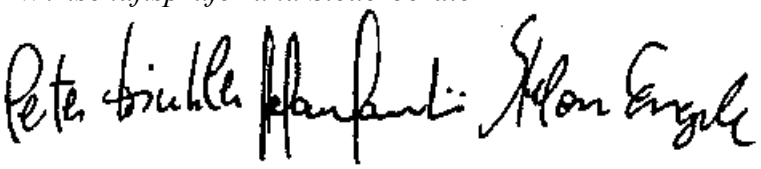
Aufwertung von	Eigentum am	Einzahlung	Ersatzsteuer	Gesetz
Beteiligungen	01.07.1998		25% auf Mehrwert	Art. 14 DLgs. 461/1997
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2002	30.11.2002	2%, 4%	Art. 5 Gesetz 448/2001
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2003	16.03.2004	2%, 4%	Art. 2 Abs. 2 DL 282/2002
Beteiligungen, Grundstücke	01.07.2003	30.06.2005	2%, 4%	Art. 6-bis DL 355/2003

41 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt 2
42 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Pkt 2
43 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3 und Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11
44 Urteil der regionalen Steuerkommission Lombardei Sektion 66 Nr. 141 vom 16.9.2013, Urteil der regionalen Steuerkommission Veneto Sektion 30 Nr. 846 vom 19.5.2015
45 Anleitungen zur Steuererklärung Redditi/PF Teil 2 Abschnitt RM
46 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 9.5.2003 in der Einleitung
47 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11
48 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 3
49 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt 4, ursprünglich war nur die Rückforderung zulässig vgl. Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 9.5.2003 Pkt. 1 und Nr. 10/E vom 13.3.2006 Pkt. 17
50 Art. 7, Abs. 2, Buchstabe ee) DL n.70/2011 sowie Erlass der Agentur der Einnahmen vom 17.10.2014 Nr. 91/E und 40/E vom 20.4.2015
51 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 6/E vom 13.2.2006 Pkt. 8.1
52 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 16/E vom 22.4.2005

Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2005	30.06.2006	2%, 4%	Art. 11-quaterdecies Abs. 4 DL 203/2005
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2008	31.10.2008	2%, 4%	Art. 1 Abs. 91 Gesetz 244/2007
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2010	31.10.2010	2%, 4%	Art. 2 Abs. 229 Gesetz 191/2009
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2011	30.06.2012	2%, 4%	Art. 7 Abs. 2 DL 70/2011
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2013	01.07.2013	2%, 4%	Art. 1, Absatz 473, Gesetz 228/2012
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2014	30.06.2014	2%, 4%	Art. 1, Absatz 156, Gesetz 147/2013
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2015	30.06.2015	4%, 8%	Art. 1, Abs. 626, Gesetz 190/2014
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2016	30.06.2016	8%	Art. 1, Abs. 887, Gesetz 208/2015
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2017	30.06.2017	8%	Art. 1, Abs. 554, Gesetz 232/2016
Beteiligungen, Grundstücke	01.01.2018	30.06.2018	8%	Art. 1, Abs. 997, Gesetz 205/2017

Sollten Sie an einer freiwilligen Aufwertung von Grundstücken interessiert sein, so bitten wir Sie, sich mit uns in Verbindung zu setzen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Winkler & Sandrini
Wirtschaftsprüfer und Steuerberater