# 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


**Nummer:** 51
**vom:** 2025-05-12
**Autor:** Andrea Tinti

# *Rundschreiben*

An alle betroffenen Kunden

## Freiwillige Aufwertung von Grundstücken - Termin 30.11.2025


**Zusammenfassung:**
Auch 2025 kann eine freiwillige Aufwertung von Baugrundstücke und landwirtschaftliche Grundstücke durch Zahlung einer 18 % Ersatzsteuer erfolgen, um spätere Veräußerungsgewinne zu senken. Begünstigt sind natürliche Personen und bestimmte nicht-gewerbliche Subjekte (nicht Unternehmen) die am 1. Januar des Jahres, in dem die Aufwertung beschlossen wird, Eigentümer des Grundstücks sind. Für die Aufwertung muss eine beeidete Schätzung erstellt werden, aus welcher der Marktwert des Grundstückes hervorgeht. Auch die Ersatzsteuer, bzw. die erste Rate derselben, ist bis 30. November zu zahlen. Ein späterer Verzicht entbindet nicht von der Zahlung offener Raten.


Bekanntlich[1] besteht die Möglichkeit[2], eine freiwillige Aufwertung[3] der zum 1. Januar nicht von Unternehmen gehaltenen **Grundstücke**, durch die Entrichtung einer Ersatzsteuer von **18%,** durchzuführen. Diese Aufwertung ist ab 2025 im Gesetz verankert und damit nicht mehr zeitlich befristet.
Durch die Aufwertung würde bei einem zukünftigen Verkauf des Grundstücks nur mehr die eventuelle Differenz (Mehrerlös[4]) zwischen Verkaufspreis und aufgewerteten Wert besteuert.
Die Begünstigung kann daher für alle Eigentümer von Baugrundstücken interessant sein, welche diese in naher Zukunft verkaufen wollen oder denen sie enteignet werden.[5]
Diese Begünstigung betrifft nicht Unternehmen.

### 1 Vorteile der Aufwertung

Die Vorteile der Aufwertung bestehen darin, den durch den Verkauf des Grundstücks entstehenden **Veräußerungsgewinn** zu verringern. Dieser unterliegt grundsätzlich wahlweise:

- sowohl bei bebaubaren als auch bei nicht bebaubaren Grundstücken:

1 Siehe auch unser Rundschreiben Nr. 16/2025 (Punkt 7) zum Finanzgesetz 2025
2 Art. 1, Abs. 30 Gesetz Nr. 207 vom 30.12.2024
3 Art. 7 Gesetz Nr. 448 vom 28.12.2001
4 Gemäß Art. 67 Abs. 1 Buchst. a) und b) DPR 917/1986
5 nachdem die Option zur Anwendung der Ersatzsteuer von ursprünglich 12,5%, erhöht ab 1.1.2007 auf 20% und ab 1.1.2020 auf 26% berechnet auf den **Mehrerlös** (nicht auf den Verkaufspreis) nur beim Verkauf von **Gebäuden** und **nicht bebaubaren** Grundstücken anwendbar ist, nicht aber beim Verkauf von Baugrundstücken (Art. 1, Abs. 496 Gesetz 266 vom 23.12.2005, sowie Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 1/E vom 19.1.2007 Pkt. 9)

    - der progressiven Besteuerung von 23% bis 43%[6]
    - oder der getrennten Besteuerung[7] aufgrund des durchschnittlichen Einkommens der vorhergehenden beiden Jahre
- oder beschränkt auf nicht bebaubare Grundstücke
    - der Ersatzsteuer von 26%[8]

Der Vorteil der Aufwertung ergibt sich da zur Berechnung des Veräußerungs-Gewinns als Kaufpreis der aufgewertete Wert des Grundstücks herangezogen wird.
Die Aufwertung hat innerhalb den **30.11** zu erfolgen. Dabei muss die Ersatzsteuer von **18 %** abgeführt werden, die auf den gesamten Wert des Grundstücks, der aus einer **beeideten Schätzung** hervorgehen muss, berechnet wird.

Für die Besteuerung des Mehrerlöses gilt das Kassaprinzip. Dieser ist somit in dem Jahr zu besteuern in dem die Zahlung für den Verkauf erfolgt. Voraussetzung ist die Abtretung des Grundstückes vor dem Notar. Akontozahlungen vor Abtretung mittels notariellen Vertrag werden somit noch nicht besteuert. Diese sind erst im Jahr der Abtretung vor dem Notar steuerpflichtig[9].

## 2 Voraussetzungen

### 2.1 Subjektive Voraussetzung – Begünstigte

Diese Begünstigung können nur Steuerpflichtige in Anspruch nehmen, welche die eventuellen Mehrerlöse als sogenannte „sonstige Einkommen“ besteuern müssen.[10]

Das sind:[11]

- **natürliche Personen**, welche Grundstücke nicht im Rahmen eines Unternehmens halten. Dazu zählen auch Landwirte.
- **einfache Gesellschaften**
- **Sozietäten**
- **nicht gewerblichen Körperschaften** wenn der Verkauf der zu besteuern ist, nicht in die Unternehmenstätigkeit derselben fällt;
- **ausländische Steuerpflichtige**, sofern die Grundstücke nicht deren italienischen Niederlassung zuzurechnen sind und sofern deren Abtretung aufgrund des entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommens in Italien steuerpflichtig ist[12].

Diese müssen zum 01.01. des Jahres der Aufwertung Eigentümer, nackte Eigentümer oder Fruchtniesser der aufzuwertenden Grundstücke sein[13].

Die Aufwertung kann nicht von Körperschaften in Anspruch genommen werden, die subjektiv von der Einkommenssteuer befreit sind, wie z.B. Gemeinden und Bezirksgemeinschaften.[14]

### 2.2 Objektive Voraussetzung

#### 2.2.1 Aufwertbare Grundstücke

Aufgewertet werden können:

- Baugrundstücke
- landwirtschaftliche Grundstücke und andere nicht bebaubare Grundstücke[15]

6 Art. 11 DPR 917/1986
7 Art. 17 Abs. 1 Buchst. g-bis DPR 917/1986 beschränkt auf die Grundstücke gemäß Art. 67 Abs. 1 Buchst. b DPR 917/1986
8 Art. 1, Abs. 496 Gesetz 266 vom 23.12.2005, sowie Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 1/E vom 19.1.2007 Pkt. 9
9 Urteil des Kassationsgerichtshofes 17960 vom 24.7.2013
10 Art. 67 Abs. 1 Buchst. a) oder b) DPR 917/1986
11 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt. 1
12 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1
13 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1
14 Art. 74 DPR 917/1986, nachdem für diese der Art. 67 DPR 917/1986 nicht zur Anwendung gelangt
15 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 7.1

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 keinen Spekulationsgewinn darstellt und daher nicht besteuert wird. Ebenso wird ein Verkauf landwirtschaftlicher Grundstück vor Ablauf von 5 Jahren wenn diese geerbt wurden nicht besteuert.
- in Baugrund umgewidmet werden und in Zukunft veräußert werden sollen,[16]
- in Baugrund umgewidmet werden, bebaut und dann als Gebäude veräußert werden sollen.

Eine Aufwertung für **Baugrundstücke** ist in der Regel dann sinnvoll wenn:

- das Grundstück verkauft werden soll oder enteignet[17] 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.[18] Für die Berechnung des Veräußerungserlös[19] von Baugrundstücken, dessen Eigentum durch Schenkung erworben wurde, gilt[20] als Kaufpreis (Anfangswert) grundsätzlich der vom Schenker gezahlte Betrag zuzüglich der Schenkungssteuer und etwaiger Folgekosten.[21]

Die Aufwertung kann auch für folgende Grundstücke angewandt werden:

- auf welche Dritte ein Oberflächenrecht besitzen[22]
- 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;[23] das selbe gilt auch für das Eigentum in Gütergemeinschaft.[24]
- für welche Dritte ein Fruchtgenussrecht besitzen;[25]
- die nur teilweise bebaubar sind und für welche nur der bebaubare Teil aufgewertet werden soll. Dazu ist eine vorhergehende Teilung **nicht** erforderlich.[26]

Nicht sinnvoll erscheint hingegen die Aufwertung von Grundstücken, die verschenkt oder vererbt werden sollen.[27]

Bei Grundstücken (landwirtschaftliche und Baugrundstücke) die durch **Erbschaft** erhalten wurden, wird der vom Erblasser eventuell aufgewertete Wert nur dann für den Erben relevant, wenn er in der Erbschaftserklärung angegeben worden ist[28].

16 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 7.1 und Pkt. 7.2
17 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.2
18 Vgl. dazu Urteile des Kassationsgerichtshofes Nr. 21794/2014, 20250/2015 und 12316/2017, sowie Verfügung des Kassationsgerichtshofes Nr. 18487/2017
19 Siehe u.a. unser Rundschreiben 84/2024
20 seit 31.12.2024
21 Art. 68, Abs. 2, letzter Satz DPR 917/1986, wie abgeändert durch art. 7, Abs. 2 DLgs. 192/2024, ab 31.12.2024 in Kraft getreten
22 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 55/E vom 20.6.2002 Pkt. 12
23 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1
24 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr.1/E vom 22.01.2021
25 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
26 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.3
27 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.4
28 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.4

### 2.2.2 Nicht aufwertbare Tatbestände

#### 2.2.2.1 Baurechte (Kubatur)

Die Aufwertung von **Baurechten** (die sogenannte „Kubatur“) war von der Agentur der Einnahmen[29] ursprünglich vorgesehen. Diese stützte sich auf den Grundsatz, dass ein Baurecht als dingliches Recht einzustufen sei. Der Kassationsgerichtshof hat mittlerweile durch ein richtungsweisendes Urteil[30] aber eindeutig geklärt, dass die Abtretung von Kubatur **nicht** als Abtretung eines Realrechtes angesehen werden kann[31]. Daher kann „Kubatur“ nicht mehr aufgewertet werden. Diese ist als Verpflichtung etwas „nicht zu tun“ (nicht zu bauen) bzw. etwas „zu Erlauben“ (dem Käufer der Kubatur das Bauen zu erlauben)[32] progressiv zu besteuern.[33]

#### 2.2.2.2 Gebäude zum Abriss bestimmt

Nicht aufgewertet werden können hingegen Gebäude, die zum Abriss und zur neuen Bebauung vorgesehen sind. Dies wird, entgegen ursprünglicher Auslegungen[34], nunmehr auch von Seiten der Agentur der Einnahmen so gesehen.[35] Ein Grundstück, auf dem bereits ein Gebäude steht, kann folglich nicht als Baugrund angesehen werden. Dies auch dann, wenn die Absicht besteht, das Gebäude abzubrechen und ein neues zu bauen.[36] Diese Rechtsprechung hat sich nun endgültig durchgesetzt.[37]

#### 2.2.2.3 Fruchtgenussrecht

Bisher war die Aufwertung eines Fruchtgenussrecht des Fruchtniessers vorgesehen.[38] Bei Erlöschen des Fruchtgenussrechtes konnte allerdings der vom Fruchtniesser aufgewertete Marktwert **nicht** vom Eigentümer geltend gemacht werden.[39]
Seit 1.1.2024 ist die Begründung von Fruchtgenussrechten, Oberflächenrechten und anderen dinglichen Rechten nicht mehr als Spekulationsgewinn[40] eingestuft sondern als andere Einkünfte[41] für welche die Aufwertung nicht beansprucht werden kann.[42]

### 2.3 Zeitliche Voraussetzung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Aufwertung ist, dass sich die Grundstücke am 01.01.[43] im Eigentum befunden haben. Alle, die aufgrund von Kauf, Schenkungen oder Erbschaften nach diesem Datum Eigentümer werden, sind daher **nicht** berechtigt, die Aufwertung anzuwenden.[44]

**Die beeidete Schätzung muss innerhalb 30.11. des Jahres der Schätzung erstellt werden.**

Die Ersatzsteuer muss innerhalb 30.11. bezahlt werden. Bei Ratenzahlung muss die erste Rate innerhalb 30.11. bezahlt werden. Für Grundstücke, die man bereits am 1.1.2025 besitzt, müssen diese Verpflichtungen also bis zum 30.11.2025 erfüllt werden.

29 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 1/E vom 15.02.2013, Pkt. 4.2
30 Urteil der gemeinsamen Sektionen des Kassationsgerichtshofes Nr. 16080/2021 vom 9.6.2021, Kassation 103/2025
31 Auskunft der Agentur der Einnamen Nr. 69 vom 18.01.2023
32 Urteil der regionalen Steuerkommission Toscana, Sektion XIII, Nr. 47 vom 26.03.2009
33 Art. 67 Abs. 1 Buchst. l DPR 917/1986 in diesem Sinne das Gutachten des Notariats Punkt 4.2 Nr. 540 vom 3.10.2014
34 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 und parlamentarische Anfrage 5-04214 Galletti und Cera im Februar 2011 und Nr. 5-03220 vom 31/07/2014
35 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 23/E vom 29.07.2020
36 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
37 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, Nr. 16718 vom 21.06.2019, Nr. 19642 vom 22.07.2019 Sekt. VI, sowie Nr. 22409 vom 06.09.2019 Sekt. VI,
38 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1
39 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt.6.1
40 Art. 67 Abs. 1 Buchstaben a und b DPR 917/1986
41 Art. 67 Abs. 1 Buchstabe h DPR 917/1986
42 nachdem diese nur für die Mehrerlöse gemäß Art. 67 Abs. 1 Buchstaben a und b DPR 917/1986 vorgesehen ist
43 Art. 1 Abs. 1122 Gesetz 178/2020
44 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

## 2.4 Beeidete Schätzung

Um die Aufwertung in Anspruch nehmen zu können muss eine beeidete Schätzung erstellt werden, aus welcher der Marktwert des Grundstückes zum 01.01. 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:[45]
- Gericht
- Friedensrichter
- Notar.

Für die aufgrund einer beeideten Schätzung durchgeführten Aufwertungen gelten in jedem Fall die Bestimmungen gegen die Steuerumgehung.[46]

Die Schätzung der Grundstücke kann nur durch einen der folgenden Freiberufler durchgeführt werden:[47]

- Ingenieure
- Architekten
- Geometer
- Agronomen
- Agrarbetriebswirte
- Diplomagrartechniker
- Industriebauexperten[48]
- Sachverständige die im Verzeichnis der Handelskammer[49] eingetragen sind.

Sie unterliegt der Stempelsteuer.[50]

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 30.11., erfolgen.[51] Ursprünglich wurde gefordert, dass auch die Beglaubigung vor dem Kaufvertrag erfolgen musste da in diesem ein Hinweis auf die durchgeführte Aufwertung gemacht werden muss.[52]

Vereinzelte Urteile der Steuergerichte geben dem Steueramt die Möglichkeit diese Schätzung abzuerkennen.[53]

# 3 Besonderheiten in der Wertfestsetzung

Im Rahmen von Erschließungen oder von Raumordnungsverträgen kommt es häufig vor, dass bestimmte Flächen der Gemeinde unentgeltlich abgetreten werden.

Müssen Teile eines aufgewerteten Grundstückes unentgeltlich abgetreten werden, kann der entsprechend aufgewertete Teil des Grundstückes dem Wert des verbleibenden Grundstückes zugerechnet werden. Somit geht die Aufwertung auf den Teil des unentgeltlich abgetretenen Grundstückes nicht verloren.[54]

45 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2
46 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, Pkt. 1.2
47 Gemäß Art. 7 des Gesetzes 448/2001, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
48 „periti industriali edili"
49 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
50 Art. 2 Teil I DPR 642/1972 sowie Erlass der Agentur der Einnahmen 461 vom 09.10.2020
51 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
52 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3 und Nr. 47/E/2011
53 Urteil der Zentralen Steuerkommission 2589 vom 28.06.1983 zurückverwiesen vom Kassationsgerichtshof mit Urteil 3404 vom 03.11.1994, provinziale Steuerkommission Bologna 68/9/2009 vom 23.03.2009
54 Vgl. Giorgio Gavelli, „L'area ceduta gratis al Comune taglia la plusvalenza sulla vendita" in Il Sole 24 Ore vom 23.06.2018 Seite 16

In diesem Sinne hat sich der Kassationsgerichtshof ausgesprochen.[55]

## 4 Mindestwert für die Besteuerung

Der in der Schätzung angeführte beeidete Marktwert für Grundstücke stellt grundsätzlich 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.[56] Dies ist besonders bei Verkäufen unter[57] dem aufgewerteten Wert zu beachten um die steuerliche Gültigkeit der Aufwertung nicht zu verlieren.[58] Keine Beanstandung erfolgt lediglich wenn im Kaufvertrag kein Hinweis zur Aufwertung enthalten ist und der Kaufpreis nur unwesentlich davon abweicht.[59] Inzwischen ist die Rechtsprechung zum Schluss gelangt, dass die Veräußerung zu einem geringeren Wert als jener der Schätzung, nicht dazu führt, dass:[60]

1. die begünstigte Aufwertung verloren geht
2. das Steueramt eine Nachschätzung durchführen kann.

Nicht als Mindestwert gilt der beeidete Marktwert nur im Falle einer Enteignung zu einem geringeren Wert[61].

Das Honorar für die Schätzung erhöht den neuen Anfangswert des Grundstückes.[62]

## 5 Höhe der Ersatzsteuer

Grundstücke unterliegen einer Ersatzbesteuerung von **18%**, berechnet auf den in der beeideten Schätzung festgelegten Marktwert.

## 6 Einzahlung der Ersatzsteuer

Bezahlt wird die Ersatzsteuer entweder anhand einer einzigen Zahlung innerhalb 30.11. **oder** mit drei gleich hohen **Raten,** welche jeweils am 30.11. und innerhalb 30.11 der zwei Folgejahre eingezahlt werden müssen.
Für Grundstücke, die am 1.1.2025 in Besitz sind, müssen diese Verpflichtungen also bis zum 30.11.2025 erfüllt werden oder bei Ratenzahlung kann nur die erste Rate bis zum 30.11.2025 gezahlt werden, die weiteren zwei Raten:
- sind am 30.11.2026 bzw. 30.11.2027 fällig;
- werden ab dem 30.11.2025 mit 3 % p.a. verzinst

Die Ersatzsteuer muss mittels Zahlungsvordruck F24 eingezahlt werden, wobei eventuelle Steuerguthaben auch verrechnet werden können. Es muss der Steuerschlüssel **8056**[63] und als Bezugsjahr der Aufwertung angegeben werden. Für Aufwertung bis zum 30.11.2025, ist das das Jahr **2025** anzugeben.

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.[64] Wird allerdings die Einzahlung auch nur von einem der Miteigentümer eingezahlt, kann die Aufwertung nicht aberkannt werden.[65]

55 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 15008 vom 08.06.2018 Sektion V
56 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
57 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 19378/2018 hinterlegt am 20.7.2018
58 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr 1/E vom 15.02.2013, Pkt. 4.1
59 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr 53/E vom 27.5.2015, Pkt. 2
60 Urteile des Kassationsgerichtshofes gemeinsame Sektionen Nr. 2321 und 2322 vom 31.01.2020
61 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt.5
62 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3
63 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
64 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5
65 Urteil des Kassationsgerichtshofes Sektion V Nr. 5173 vom 25.02.2021

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.[66]

Die Aufwertung gilt mit der Zahlung der gesamten Ersatzsteuer innerhalb 30.11. oder der ersten Rate als **abgeschlossen.**[67] Erfolgt die Zahlung nach Ablauf der Frist, d.h. nach dem 30.11., kann der neu ermittelte Wert nicht zur Bestimmung des Veräußerungsgewinns herangezogen werden, und der Steuerpflichtige kann die Erstattung des verspätet gezahlten Betrags beantragen.

Für die verspäteten Zahlungen der 2. und 3. Rate kann die freiwillige Berichtigung angewandt werden.[68] Die Agentur der Einnahmen kann bei unterlassener Bezahlung der 2. und/oder 3. Rate, diese zuzüglich Strafen und Zinsen einheben[69].

## 7 Nachträglicher Verzicht

Auch ein Verzicht auf die Aufwertung nach erfolgter Zahlung der ersten oder einmaligen Rate führt laut 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.[70]

Die Gerichtsbarkeit war ursprünglich anderer Auffassung,[71] mittlerweile ist auch die Gerichtsbarkeit der selben Auffassung.[72]

## 8 Angabe in der Steuererklärung

Die Aufwertung der Grundstücke muss in der Steuererklärung betreffend das Jahr in dem die Aufwertung durchgeführt wurde[73] im Abschnitt RM Sektion 10 bzw. Sektion 7 bei Personengesellschaften angeführt werden.

Die Steuerpflichtigen, welche die Steuererklärung 730 einreichen, muss die Aufwertung im Abschnitt M angeführt werden.[74]

Die unterlassene Angabe in der Steuererklärung beeinträchtigt die Aufwertung nicht[75]. Die Neubewertung ist nämlich mit der Zahlung der Ersatzsteuer oder der ersten Rate derselben abgeschlossen. Es ist allerdings eine Strafe von 250,00 bis 2.000,00 Euro geschuldet.[76]

## 9 Vorhergehende Aufwertungen

Es ist möglich, eine erneute Aufwertung von Grundstücken vorzunehmen, welche bereits in den Vorjahren aufgewertet wurden. Dazu muss erneut eine beeidete Schätzung eingeholt werden. Dies gilt auch wenn die neue Schätzung einen geringeren Wert als die vorhergehende ergibt.[77] Die Ersatzsteuer muss auf den neuen Wert der Grundstücke berechnet werden. Die bereits für die vorhergehenden Aufwertungen bezahlte Ersatzsteuer kann von der Ersatzsteuer

66 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5
67 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011
68 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt 2
69 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Pkt 2
70 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
71 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
72 Urteil des Kassationsgerichtshofes Nr. 31099/2019
73 Anleitungen zur Steuererklärung Redditi/PF Teil 2 Abschnitt RM
74 Die zusätzliche Steuererklärung RPF Abschnitt RM wie in Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 27/E vom 9.5.2003 in der Einleitung vorgesehen ist nicht mehr erforderlich
75 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 1/E/2013
76 Art. 8 D.Lgs. 471/1997
77 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 20/E vom 18.5.2016 Pkt. 11

der neuen Aufwertung abgezogen werden.[78] Eventuelle für die vorhergehende Aufwertung noch nicht bezahlte zweite und/oder dritte Rate, ist nicht mehr einzuzahlen.[79]
Die erste Bewertung muss auf die in der ersten Schätzung angeführten Quadratmeter gleichmäßig aufgeteilt werden. Die bezahlte erste Ersatzsteuer kann daher nur im selben Verhältnis der Quadratmeter der neuen Aufwertung zugerechnet werden.[80]

Alternativ kann innerhalb von 48 Monaten ab neuer Aufwertung die eventuelle Differenz zur vorherigen Ersatzsteuer zurückgefordert werden.[81] Die Frist von 48 Monaten für die Beantragung einer Rückerstattung beginnt ab dem Datum der Zahlung der Steuer, die sich auf die zuletzt durchgeführte Neubewertung bezieht, d.h. ab dem Datum der Zahlung innerhalb der Fristen der ersten oder einzigen Rate, die sich auf die letzte Neubewertung bezieht.

Wurde das Grundstück durch Schenkung erworben, kann die vom Schenkenden bezahlte Ersatzsteuer nicht bei der Zahlung einer neuen Ersatzsteuer abgezogen werden.[82] Das selbe gilt bei Erbschaften.[83]

## 10 Aufwertung früherer Jahre

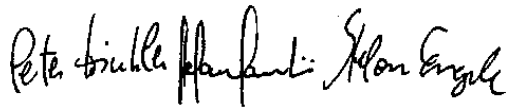
Ähnliche Aufwertungen waren auch in früheren Jahren möglich:

| 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 |
| 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 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2019 | 30.06.2019 | 10%, 11% 10% | Art. 1, Abs. 1053, Gesetz 145/2018 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2020 | 30.06.2020 | 11% | Art. 1, Abs. 693, Gesetz 160/2019 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.07.2020 | 15.11.2020 | 11% | Art. 137, Abs. 1, DL 34/2020 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2021 | 30.06.2021 | 11% | Art. 1 Abs. 1122 Gesetz 178/2020 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2021 | 15.11.2021 | 11% | Art. 14 Abs. 4-bis DL 73/2021 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2022 | 15.11.2022 | 14% | Art. 29 Abs. 1 DL 17/2022 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2023 | 15.11.2023 | 16% | Art. 1, Abs. 107-109 Gesetz Nr. 197/2022 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2024 | 30.06.2024 | 16% | Art. 1, Abs. 52 Gesetz 213/2023 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01.2024 | 30.11.2024 | 16% | Art. 7, Abs. 3 DL 113/2024 |
| Beteiligungen, Grundstücke | 01.01. | 30.11. | 18% | Art. 1, Abs. 30 Gesetz Nr. 207/2024 |

78 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 3
79 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen 47/E vom 24.10.2011, Pkt. 2
80 Antwort der Agentur der Einnahmen Nr. 704/2021
81 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
82 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
83 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 6/E vom 13.2.2006 Pkt. 8.1

Sollte ein Interesse an einer freiwilligen Aufwertung von Grundstücken bestehen, bitten wir sich mit unserer Kanzlei in Verbindung zu setzen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

*Mit freundlichen Grüßen*

*Winkler & Sandrini*
*Wirtschaftsprüfer und Steuerberater*