

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. Verena Klauser

Rag. Stefano Seppi

Dr. Andrea Tinti

Dr. Oskar Malfertheiner

Dr. Alfredo Molinari

Dr. Massimo Moser

Mitarbeiter - Collaboratori

Dr. Karoline de Monte

Dr. Matthias Sepp

Rundschreiben

Nummer:	11
vom:	2015-01-28
Autor:	Dr. Andrea Tinti

An alle betroffenen Kunden

Freiwillige Aufwertung von Grundstücken - Termin 30.06.2015

Mit dem Finanzgesetz 2015¹ wurde erneut die Möglichkeit vorgesehen, eine freiwillige Aufwertung der Grundstücke und Beteiligungen, durch die Entrichtung einer Ersatzsteuer, durchzuführen.² Wird diese Möglichkeit der Aufwertung in Anspruch genommen, wird bei einem zukünftigen Verkauf des Grundstücks, bei welchem ein Mehrerlös anfällt, nur mehr die Differenz zwischen Verkaufspreis und aufgewerteten Wert für die Einkommenssteuer besteuert.

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

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 ist⁵.

Die Begünstigung ist für jene, welche zum 1.1.2015 Eigentümer, nackte Eigentümer oder

1 Gesetz Nr. 190 vom 23.12.2014, veröffentlicht im Amtsblatt der Republik vom 29.12.2014

2 Art. 1, Abs. 626, Gesetz 190/2014 in Abänderung der Art. 5 und 7 Gesetz 448 vom 28.12.2001

3 Art. 67 Abs. 1 Buchst. a, b oder c 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

Fruchtniesser der Grundstücke sind.⁶

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 Grundstücke⁸
- Gebäude, die zum Abriss und zur neuen Bebauung vorgesehen sind⁹
- 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

Eine Aufwertung für **Baugrundstücke** ist w.o.e. immer dann sinnvoll wenn:

- das Grundstück verkauft werden soll oder enteignet¹² 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.

Die Aufwertung kann auch für folgende Grundstücke angewandt werden:

- auf welche Dritte ein Oberflächenrecht besitzen¹³
- die sich im ungeteilten Miteigentum befinden und für welche nur ein Miteigentümer die Aufwertung macht. In diesem Fall muss die beedete Schätzung allerdings das gesamte Grundstück bewerten;¹⁴
- für welche Dritte ein Fruchtgenussrecht besitzen;¹⁵
- auf das Fruchtgenussrecht des Fruchtniessers.¹⁶ Bei Erlöschen des Fruchtgenussrechtes kann der vom Fruchtniesser aufgewertete Marktwert des selben nicht vom Eigentümer geltend gemacht werden¹⁷;
- die nur teilweise bebaubar sind und für welche nur der bebaubare Teil aufgewertet werden soll. Dazu ist eine vorhergehende Teilung nicht notwendig.¹⁸

Nicht sinnvoll erscheint hingegen die Aufwertung von Grundstücken, die verschenkt oder vererbt werden sollen.¹⁹

1.3 Zeitliche Voraussetzung

Voraussetzung für die Inanspruchnahme der begünstigten Aufwertung ist, dass sich die Grund-

⁶ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt. 1

⁷ Art. 74 DPR 917/1986

⁸ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt. 7.1

⁹ Entscheid 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 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 55/E vom 20.6.2002 Pkt. 12

¹⁴ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.1

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

¹⁷ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 12/E vom 12.3.2010 Pkt.6.1

¹⁸ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.3

¹⁹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.4

stücke am 1.1.2015 im Eigentum befunden haben. Alle, die aufgrund von Schenkungen oder Erbschaften nach diesem Datum Eigentümer werden, sind daher nicht berechtigt, die Aufwertung anzuwenden.²⁰

Die beeidete Schätzung muss innerhalb 30.6.2015 erstellt sein.

Die Ersatzsteuer muss innerhalb 30.6.2015 bezahlt werden. Bei Ratenzahlung muss die erste Rate innerhalb 30.6.2015 bezahlt werden.

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 1.1.2015 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:²¹

- Gericht
- Friedensrichter
- Notar.

Für die aufgrund einer beeideten Schätzung durchgeführten Aufwertungen gelten in jedem Fall die Bestimmungen gegen die Steuerumgehung.²²

Die Schätzung der Grundstücke kann nur durch Freiberufler durchgeführt werden, welche²³

- im Berufsverzeichnis²⁴ der
 - Ingenieure
 - Architekten
 - Geometer
 - Agronomen
 - Agrarbetriebswirte
 - Diplomagrartechniker
 - Industriebauexperten („periti industriali edili”)
- oder im Verzeichnis der Experten, welches bei den Handels-, Industrie-, Handwerks- und Landwirtschaftskammern, gemäß Art. 32 des RD 20.9.34 Nr. 2011 geführt wird,

eingetragen sind.

Bei der Aufwertung von Grundstücken muss die Schätzung auf jeden Fall vor der Veräußerung beglaubigt werden, da im Kaufvertrag ein Hinweis auf die durchgeführte Aufwertung gemacht werden muss.²⁵ Wir machen jedoch aufmerksam, dass sich das Kassationsgerichtshof schon zweimal²⁶ dazu geäußert hatte, dass die beeidete Schätzung der aufzuwertenden Grundstücke nicht unbedingt vor dem Kaufvertrag ausgestellt werden müsste.

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 beeidi-

²⁰ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 9/E vom 30.1.2002, Pkt 2.3 und Nr. 12/E vom 31.1.2002, Pkt.1

²¹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2

²² Gemäß Art. 37-bis Abs. 3 Buchst. F VPR 600/1973, Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011

²³ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3

²⁴ Gemäß Art. 7 des Gesetzes 448/2001

²⁵ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3 und Nr. 47/E/2011

²⁶ Urteil vom 30.12.2011, Nr. 30729 und Verordnung vom 9.05.2013, Nr. 11062

dete Marktwert im Kaufvertrag des aufgewerteten Grundstücks, angeführt werden.²⁷ Nicht als Mindestwert gilt der beeidete Marktwert nur im Falle einer Enteignung zu einem geringeren Wert²⁸ und für die Zwecke der Mehrwertsteuer beim Verkauf eines Baugrundstückes durch einen Landwirt.²⁹ Besonders im Falle der Veräußerung der Grundstücke zu einem Preis, welcher niedriger ist als dessen aufgewerteter Wert, ist zu achten, dass der beeidete Marktwert im Verkaufsvertrag angeführt wird. Nur so ist es möglich, dass die Aufwertung ihre steuerliche Gültigkeit nicht verliert³⁰, wenn das Grundstück zu einem niedrigerem Wert veräußert wird als jener welcher aufgewertet worden ist. Wird anstatt im Verkaufsvertrag ein Wert des Grundstücks angegeben, welches unter dem Wert der beeideten Schätzung liegt, verliert die Aufwertung ihre steuerliche Wirkung und zwecks Berechnung der Einkommenssteuern ist der Verkaufspreis des Grundstücks mit dem „historischen“ Einkaufspreis zu vergleichen. Die Hypotekar- und Katastersteuern sind dann auch auf dem Verkaufspreis zu berechnen.

Der Wert des aufgewerteten Grundstücks kann um das Honorar für die Schätzung, welches effektiv vom Käufer bezahlt worden ist und auf denselben lastet, erhöht werden.³¹

2 Höhe der Ersatzsteuer

Grundstücke unterliegen einer Ersatzbesteuerung von **8%**³², berechnet auf den in der beeideten Schätzung festgelegten Marktwert.

Aufgrund der individuellen Steuerprogression lässt sich nicht eindeutig festlegen, um wie viel der Anfangswert unter dem Marktwert liegen muss, damit eine begünstigte Aufwertung sinnvoll ist. Aufgrund der Verdoppelung des Hebesatzes dieser Aufwertung, im Vergleich zum Hebesatz der letzten Aufwertung (welche 4 % betrug), ist die Nützlichkeit einer Aufwertung der Grundstücke gründlich zu überprüfen. Des weiteren könnte auch die sog. „Abwertung“ der bereits in den Vorjahren aufgewerteten Grundstücke aufgrund der Erhöhung der Steuer von 4 % auf 8 % zur Bezahlung einer Ersatzsteuer führen.

3 Einzahlung der Ersatzsteuer

Bezahlt wird die Ersatzsteuer entweder anhand einer einzigen Zahlung innerhalb 30.06.2015 oder mit drei gleich hohen Raten, welche jeweils am

- 30.06.2015,
- 30.06.2016 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2015) und
- 30.06.2017 (zuzüglich 3% Zinsen pro Jahr berechnet ab dem 30.06.2015) fällig sind.

Die Ersatzsteuer muss mittels Zahlungsvordruck F 24 eingezahlt werden, wobei eventuelle Steuerguthaben auch verrechnet werden können. Es muss der Steuerschlüssel **8056** für die Aufwertung von Grundstücken³³ und als Bezugsjahr muss 2015 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.³⁴

²⁷ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3

²⁸ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt.5

²⁹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 16/E vom 22.04.2005 Pkt.1

³⁰ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 1/E vom 15.02.2013, Pkt. 4.1

³¹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 15/E vom 1.2.2002 Pkt.3

³² Art. 1, Absatz 627, Gesetz 190/2014

³³ Entscheid der Agentur der Einnahmen Nr. 75/E vom 25.05.2006 und Nr. 144/E vom 10.4.2008

³⁴ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5

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.³⁵

Die verspätete Zahlung der einmaligen Rate oder der ersten Rate verwirkt die Möglichkeit der Aufwertung. Der verspätet bezahlte Betrag kann, in letzteren Fall, zurückgefordert werden.³⁶ Für die verspäteten Zahlungen der 2. und 3. Rate kann die freiwillige Berichtigung angewandt werden.³⁷ Weiters ist zu beachten, dass im Falle der termingerechten Zahlung der ersten Rate, die Agentur der Einnahmen bei nicht-Bezahlung der 2. und der 3. Rate, diese zuzüglich Strafen und Zinsen einheben wird, nachdem die Aufwertung auch durch nicht-Bezahlung der genannten Beträge, nicht ihre Wirkung verliert³⁸.

4 Nachträglicher Verzicht

Auch ein Verzicht auf die Aufwertung nach erfolgter Zahlung der einmaligen Rate bzw. der ersten Rate führt 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.³⁹

5 Angabe in der Steuererklärung

Die Aufwertung der Grundstücke muss in der Steuererklärung Unico im Abschnitt RM angeführt werden.

6 Vorhergehende Aufwertungen

Ähnliche Aufwertungen waren auch in früheren Jahren möglich:

Aufwertung von	Im Eigentum am	Zahlungstermin	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

6.1 Aufwertung von schon aufgewerteten Grundstücken

Will man eine Aufwertung der Grundstücke vornehmen, welche bereits in den Vorjahren aufgewertet worden sind, muss erneut innerhalb 30. Juni 2015 eine beeidete Schätzung eingeholt werden, während die Ersatzsteuer auf den neuen Wert des Grundstücks berechnet werden muss.

³⁵ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 81/E vom 6.11.2002 Pkt.2.5

³⁶ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3

³⁷ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004 Pkt 2

³⁸ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 35/E vom 4.8.2004, Pkt 2

³⁹ Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011 Pkt 1.3

Die bereits für die vorhergehenden Aufwertungen abgeführten Beträge der Ersatzsteuer können von der, für die „neue“ Aufwertung einzuzahlenden Ersatzsteuer abgezogen werden, oder es kann hierfür die Rückerstattung beantragt werden⁴⁰.

Genannte Rückerstattung darf jedoch nicht den Betrag der geschuldeten Ersatzsteuer für die neue Aufwertung übersteigen. Die Frist von 48 Monaten für die Rückerstattung läuft ab dem Tag der Zahlung der letzten Aufwertung ab (d.h. ab fristgemäßer Zahlung der ersten Rate oder der einmaligen Zahlung der Ersatzsteuer für die letzte Aufwertung)⁴¹.

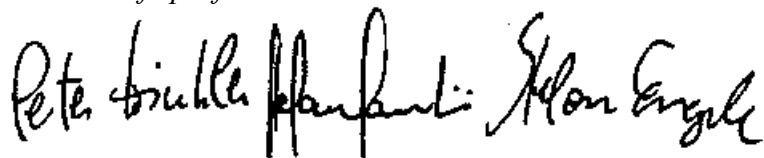
Sollten Sie an einer freiwilligen Aufwertung von Grundstücken interessiert sein, so bitten wir Sie, sich mit uns in Verbindung zu setzen.

Für weitere Fragen stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Winkler & Sandrini

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater



40 Circolare dell'Agenzia delle Entrate 47/E del 24.10.2011, Pkt. 3

41 Rundschreiben der Agentur der Einnahmen Nr. 47/E vom 24.10.2011, Pkt 4