

2. Einheit

21. 10. 2016

Beispiel 4 (I)

Bertl Baumeister ist am Erwerb eines bestandfreien Zinshauses in Linz (200.841 Einwohner; Stand 1. 1. 2016) interessiert (10 Wohnungen; Vollarwendungsbereich des MRG). Bei der Besichtigung erkennt er als Fachmann sofort allerhand Sanierungsbedarf: Das Stiegenhaus soll neu ausgemalt (Kosten: EUR 5.000,-), die Wärmedämmung an der Fassade erneuert (Kosten: EUR 50.000,-) und der Austausch aller Fenster (Kosten: EUR 20.000,-) veranlasst werden. Als Kaufpreis wurden zunächst EUR 600.000,- vereinbart. Sie beraten Baumeister: Durch Ihr Verhandlungsgeschick erklärt sich der Verkäufer bereit, die Kosten der anstehenden Sanierungsarbeiten zu übernehmen.

- a) Sie erzählen Ihrem Ausbildungsanwalt vom „Verhandlungserfolg“: Er ist entsetzt! Warum?
- b) Berechnen Sie die Höhe der AfA bzw Werbungskosten (Vertragserrichtungskosten iHv EUR 3.000,- und keine Maklerprovision)!
- c) Variante: Das Zinshaus ist voll vermietet. Baumeister plant, die Wohnungen zu sanieren und an Eigennutzer zu veräußern. Hierfür ist aber zunächst die Freimachung der Liegenschaft erforderlich. Wer soll diese übernehmen?

Beispiel 4 (II)



600.000,-- (Kaufpreis)	525.000,-- (Kaufpreis: 600.000,-- abzgl 75.000,--)
+ 21.000,-- (3,5% Grunderwerbsteuer)	+ 18.375,-- (3,5% Grunderwerbsteuer = - 2.625,--)
+ 6.600,-- (1,1% Grundbucheintragungsgebühr)	+ 5.775,-- (1,1% Grundbucheintragungsgebühr = - 825,--)
+ 3.000,-- (Vertragserrichtung)	+ 3.000,-- (Vertragserrichtung)
= 630.600,-- (Anschaffungskosten)	= 552.150,-- (Anschaffungskosten)
- 252.240,-- (Anteil Grund und Boden: Vermietung der Wohnungen = reine Vermögensverwaltung = § 28 EStG; Aufteilung GuB und Gebäude nach § 2 Abs 2 GrundanteilIV: Gemeinde mit mehr als 100.000 Einwohner und bis 10 Einheiten = 60% Gebäude und 40% GuB → EUR 630.600,-- x 0,4 = EUR 252.240,--)	- 220.860,-- (Anteil Grund und Boden)
= 378.360,-- (Gebäudewert = AfA Bemessungsgrundlage) x 1,5% = EUR 5.675,40	= 331.290,-- (Gebäudewert = AfA Bemessungsgrundlage) x 1,5% = EUR 4.969,35
	Ausmalen (Instandhaltung) EUR 5.000,--(sofort abzugsfähig)
	Wärmedämmung (Instandsetzung) EUR 3.333,--(EUR 50.000,-- x 1/15)
	Fenster (Instandsetzung) EUR 1.333,--(EUR 20.000,-- x 1/15)
	Werbungskosten insgesamt EUR 14.635,35
	Differenz EUR 8.959,95

Peter Denk

3

Sonderfall (II): Gebäudebestandteile und selbständige WG



- **höhere AfA-Sätze für einzelne Bestandteile des Gebäudes?**
 - gesonderte AfA **nicht möglich**
- aber Unterscheidung zw
 - **unselbständigen Gebäudebestandteilen**, die der einheitlichen Gebäude-AfA entsprechenden der Nutzungsdauer des Gebäudes unterliegen, und
 - **selbständigen WG** (AfA nach den Regeln des § 7 EStG festzulegen)
- ausschlaggebend ist, ob WG nach ertragsteuerlichen Grundsätzen als **eigenständiges WG** anzusehen ist
 - WG muss eine gewisse Selbständigkeit haben
 - insb selbständig veräußerbar und iRe Gesamtkaufpreises für das WG ein besonderes Entgelt angesetzt werden würde (EStR 2000 Rz 3168)
 - nach der **Verkehrsauffassung** nicht Teil des Hauses (EStR 2000 Rz 3169)
- Betriebs- und Geschäftsausstattung: üblicherweise **zehnjährige Nutzungsdauer**

Peter Denk

4

Beispiel 5



Urs Unternehmer möchte ein Zinshaus in Wien kaufen (Kaufpreis EUR 800.000,--; Vollarwendungsbereich des MRG). Es besteht aus 10 Wohnungen und 2 Geschäftsräumlichkeiten. Sie beraten Unternehmer. Bei einem Besichtigungstermin mit dem Verkäufer erfahren Sie Folgendes: Alle Wohnungen sind seit längerem unbefristet vermietet, ein Geschäftsraum wird als Büro genutzt und der andere als Café. Der Verkäufer erzählt Ihnen, er habe das Café bis vor zwei Jahren noch selbst betrieben, sich aber letztlich aus gesundheitlichen Gründen zurückziehen müssen. Das Lokal habe er „verpachtet“.

→ **Wie gehen Sie vor?**

Sonderfall (III): Beteiligungen



- **Anschaffungskosten iZm Beteiligungen (§ 27a Abs 4 EStG)**
 - Wirtschaftsgüter und Derivate, für deren Erträge der besondere Steuersatz anwendbar ist (Z 2)
 - sind Anschaffungskosten ohne Nebenkosten anzusetzen
 - gilt nur im Privatvermögen (nicht im Betriebsvermögen)
 - Bsp für Anschaffungsnebenkosten iZm Kapitalanlagen und Derivaten
 - Vermittlungsprovisionen
 - Handelsgebühren
 - Beratungskosten für rechtliche oder wirtschaftliche Beratung
 - Gutachtenskosten

Optimale Transaktionsstruktur?

»...Welches Ziel verfolgt der Käufer / Verkäufer?...«

Entscheidungskriterien

laufende Besteuerung / Veräußerung

- Abzugsfähigkeit von Aufwendungen
- (Abschreibungs-)Bemessungsgrundlage
- Steuersatz
- Verlustausgleich
- Verlustvortrag

Asset Deal – Außerbetrieblicher Bereich (I)

(1) laufende Besteuerung

- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG)
- a) Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen als Werbungskosten (§ 16 EStG)
- b) Abschreibungsbemessungsgrundlage (§ 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG)
 - **ohne Nachweis** → **pauschales Aufteilungsverhältnis** von Grund und Boden zum Gebäude
 - **Grundanteil IV 2016:** 20%, 30% oder 40% Grund und Boden
 - Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses möglich (zB SV-Gutachten; § 3 Abs 1 Grundanteil IV 2016)
 - AfA-Satz von **1,5%**
 - unabhängig von Nutzungsart
- c) Verlustausgleich möglich
- d) kein Verlustvortrag

Asset Deal – Außerbetrieblicher Bereich (II)

(2) Veräußerung

- Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG)
 - Befreiungen (§ 30 Abs 2 EStG)
- besonderer Steuersatz iHv 30% (StRefG 2015/2016; § 30a Abs 1 EStG)
- Bemessungsgrundlage (§ 30 Abs 3 EStG)
 - Anschaffungskosten**
 - + Herstellungsaufwendungen
 - + Instandsetzungsaufwendungen (soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren)
 - AfA-Beträge (soweit bei Ermittlung von Einkünften abgezogen; inkl § 28 Abs 3 EStG)
 - steuerfreie Subventionen nach § 28 Abs 6 EStG
 - + Anschaffungskosten von Grundstücksteilen (bei Übertragung an Gemeinden im Zuge einer Widmungsänderung)
 - = **adaptierte AK**
- pauschale Einkünfteermittlung (§ 30 Abs 4 EStG: Grundstück am 31. 3. 2012 nicht steuerverfagen; „Altvermögen“)
 - pauschale Festlegung der Anschaffungskosten iHv 40 % bzw 86 % des Veräußerungserlöses

Asset Deal – Außerbetrieblicher Bereich (III)

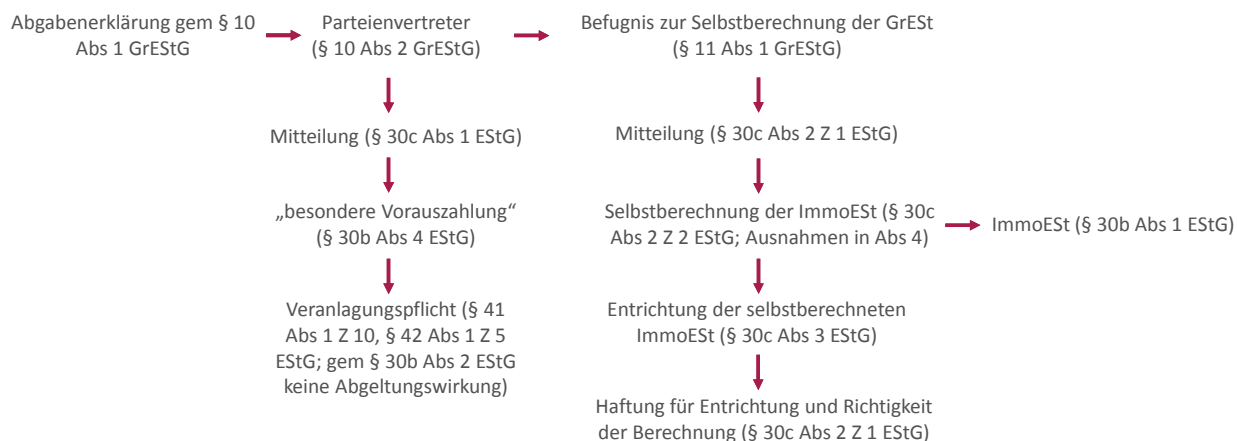
- Werbungskosten iZm der Veräußerung (vgl § 20 Abs 2 EStG)
 - besonderer Steuersatz: nur Kosten für Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30c EStG
 - Abzugsfähigkeit bei Option zur Regelbesteuerung
- Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs 2 EStG)
 - Vorteile bei positiven Einkünften
 - Ausgleich mit anderen negativen Einkünften oder Verlustvortrag
 - Regelbesteuerung günstiger
 - bei negativen Einkünften: Einschränkungen nach § 30 Abs 7 EStG (auch ohne Option anwendbar)
- Veräußerungsverluste (§ 30 Abs 7 EStG)
 - vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen
 - verbleibender Verlust kann zu 60% mit Einkünften aus V&V ausgeglichen werden
 - Ausgleich im Verlustentstehungsjahr oder Verteilung auf 15 Jahre
 - 15-tel-Beträge, die mangels Einkünften aus V&V nicht ausgeglichen werden können, sind nicht vortragsfähig und gehen unter (offene 15-tel-Beträge gehen nicht auf einen Rechtsnachfolger über)

Beispiel 6

Heinz Handwerker ist Tischler und möchte sein angespartes Vermögen zur Altersvorsorge nutzen. Er ist am Ankauf eines bestandsfreien Zinshauses in Wien interessiert (fünf Einheiten zu je 60m² Wohnfläche; Vollanwendungsbereich des MRG). Die Einheiten entsprechen der Ausstattungskategorie D (vgl § 15a Abs 1 Z 4 MRG), weil sie über keine eigene Toilette verfügen (andere Kategoriemerkmale sind erfüllt). Um höhere Mieterträge zu erwirtschaften, hätte Handwerker daher den nachträglichen Einbau von Toiletten vorgesehen (Anhebung auf Kategorie A). Der Verkäufer erklärt sich bereit, den Einbau entweder selbst zu übernehmen und die Wohnungen mit der Ausstattungskategorie A zu übergeben oder aber die Einbaukosten vom Kaufpreis in Abzug zu bringen und Handwerker den Einbau zu übernehmen.

- a) Sie beraten Handwerker: Wie soll hier vorgegangen werden?
- b) Handwerker folgt Ihrem Rat. Einige Jahre später läuft es für ihn nicht mehr ganz so gut: Im Jahr 2020 erwirtschaftet seine Tischlerei einen Verlust iHv EUR 30.000,--. Handwerker muss daher sein Zinshaus verkaufen. Die Bemessungsgrundlage für die ImmoEST beträgt EUR 40.000,--. Der Notar hat Handwerker mitgeteilt, dass im Falle des Verkaufes EUR 12.000,-- an ImmoEST zu entrichten sind. Er ist verzweifelt und wendet sich an Sie: Können Sie ihm weiterhelfen?

Exkurs: Selbstberechnung und Entrichtung der ImmoEST



Sonderfragen

- **Allgemeine Teile in Wohnungseigentumsobjekten (§ 30b Abs 6 EStG)**
 - Veräußerung zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum
 - mehr als 5 Wohnungseigentümer
 - max Veräußerungserlös iHv EUR 150.000,--
 - Pauschalierung: AK iHv 40% des Veräußerungserlöses
- **Vermeidung der Doppelbelastung (§ 30 Abs 8 EStG)**
 - unentgeltlicher Erwerb durch den Veräußerer
 - ErbSt/SchenkSt, GrESt oder StiftEingSt
 - innerhalb der letzten drei Jahre
- **Rückgängigmachung einer Grundstücksveräußerung**
 - aufschiebende vs auflösende Bedingung
- **Korrektur einer Selbstberechnung durch PV**
 - im Wege der VA (VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005)

Asset Deal – Betrieblicher Bereich (I)



(1) laufende Besteuerung

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
- a) Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs 4 EStG)
 - Gewinnfreibetrag (fiktive Betriebsausgabe; § 10 EStG)
- b) Abschreibungsbemessungsgrundlage
 - Gebäude (§ 8 Abs 1 EStG)
 - Differenzmethode oder Methode des Sachwertverhältnisses
 - einheitlicher AfA-Satz von 2,5% (StRefG 2015/2016)
 - AfA-Satz von 1,5% bei Vermietung zu Wohnzwecken (wie bei V&V)
 - Firmenwertabschreibung (bei Erwerb eines Betriebes oder Teilbetriebes; § 8 Abs 3 EStG)
 - Firmenwert = Unterschiedsbetrag zw Gesamtkaufpreis und Teilwert der einzelnen übernommenen WG
 - Verteilung auf 15 Jahre
- c) Verlustausgleich möglich
- d) Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 und 7 EStG)

Asset Deal – Betrieblicher Bereich (II)



(2) Veräußerung

- a) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
 - besonderer Steuersatz iHv 30% (StRefG 2015/2016; § 30a Abs 1 iVm Abs 3 EStG)
 - Ausnahmen (§ 30a Abs 3 EStG)
 - Bemessungsgrundlage (allg Gewinnermittlungsvorschriften; vgl § 4 Abs 3a EStG)
 - Betriebsausgaben iZm der Veräußerung (§ 20 Abs 2 EStG)
 - Veräußerungsverluste
 - bei besonderem Steuersatz (§ 6 Z 2 lit d EStG)
 - vorrangig mit Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen zu verrechnen
 - verbleibender Verlust kann zu 60% mit übrigem Betriebsergebnis ausgeglichen werden
 - Überhang: Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 und 7 EStG)
 - bei Option zur Regelbesteuerung (§ 30a Abs 2 iVm Abs 3 EStG)
 - uneingeschränkter Verlustausgleich und Verlustvortrag
- b) Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes (§ 24 EStG)

Beispiel 7 (I)

Emil Eifrig ist am Erwerb eines Bürohauses in Wien (12 Einheiten) interessiert. Eifrig möchte den Mietern Zusatzleistungen (zB Bewachung oder laufende Reinigung) anbieten, um die Erträge zu steigern. Der Kaufpreis beträgt EUR 1.500.000,- (zzgl Vertragserrichtungskosten iHv EUR 8.000,-; keine Maklerprovision). Seinen Überlegungen liegt folgende Kalkulation zugrunde (Angabe pro Jahr):

EUR 80.000,- (aktuelle Mieteinnahmen inkl Betriebskosten)

EUR 10.000,- (Mehreinnahmen durch Zusatzleistungen)

EUR 15.000,- (Betriebskosten)

EUR 20.000,- (Fremdfinanzierungszinsen)

- Sie beraten Eifrig. Berechnen Sie sein steuerpflichtiges Einkommen! Gehen Sie dabei davon aus, dass 30% des Kaufpreises auf Grund und Boden entfallen.
- Ist für Eifrig das Anbieten von Zusatzleistungen steuerlich vorteilhaft?

Beispiel 7 (II)

1.500.000,- (Kaufpreis)

+ 52.500,- (3,5% Grunderwerbsteuer)

+ 16.500,- (1,1% Grundbucheintragungsgebühr)

+ 8.000,- (Vertragserrichtung)

= 1.577.000,- (Anschaffungskosten)

- 473.100,- (Anteil Grund und Boden; 1.577.000,- x 30%)

= 1.103.900,- (Gebäudewert = AfA Bemessungsgrundlage) x 2,5% = EUR 27.597,50 [außerbetrieblich: 1,5% = 16.558,50]

Betriebskosten EUR 15.000,-

Fremdfinanzierungszinsen EUR 20.000,-

Betriebsausgaben insgesamt EUR 62.597,50

Betriebseinnahmen insgesamt EUR 90.000,- (aktuelle Mieteinnahmen zzgl Mehreinnahmen durch Zusatzleistungen)

Gewinn EUR 27.402,50

abzgl Gewinnfreibetrag (13%) EUR 3.562,33

steuerpflichtiges Einkommen EUR 23.840,18

Share Deal – Personengesellschaft



→ § 32 Abs 2 EStG: Anschaffung bzw Veräußerung der anteiligen Wirtschaftsgüter

▪ vermögensverwaltende Personengesellschaft

- laufende Besteuerung grds wie bei natPers → Transparenzprinzip
 - Verlustzuweisungsbeschränkung
 - beschränkt haftenden Gesellschaftern können bei Fehlen einer Nachschussverpflichtung über die Hafteinlage hinaus keine Verluste aus Werbungskosten-Überschüssen zugewiesen werden
 - diese fallen daher dem Komplementär zu (VwGH 20. 5. 1987, 86/13/0068)
- Veräußerung wie bei natPers → Transparenzprinzip

▪ gewerbliche Personengesellschaft

- laufende Besteuerung grds wie bei natPers → Transparenzprinzip
 - Verlustausgleich und Verlustvortrag
 - Wartetasten-Regelung (§ 23a EStG; StRefG 2015/2016)
- Veräußerung (Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles gem § 24 EStG)

Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften



laufende Besteuerung auf 2 Ebenen (Trennungsprinzip)

(1) Gesellschaft

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG; Einkünfortransformation gem § 7 Abs 3 KStG)
 - Vorschriften des EStG gelten gem § 7 Abs 2 KStG
- grds KöSt iHv 25% (§ 22 Abs 1 KStG)
 - Befreiung für Beteiligungserträge (§ 10 KStG)

(2) Gesellschafter (Ausschüttung)

- Privatvermögen: Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 EStG)
- Betriebsvermögen: Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
- besonderer Steuersatz iHv 27,5% (StRefG 2015/2016; § 27a Abs 1 bzw 6 EStG)
 - Option zur Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5 EStG)
- Abschreibungsbemessungsgrundlage: Beteiligungen sind nicht abnutzbar und unterliegen daher keiner AfA
- grds kein Verlustausgleich und Verlustvortrag

Share Deal – Kapitalgesellschaft Außerbetrieblicher Bereich

(1) laufende Besteuerung (Gesellschafterebene; Beteiligung im Privatvermögen)

- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 2 Z 1 lit a EStG)
- besonderer Steuersatz iHv 27,5% (StRefG 2015/2016; § 27a Abs 1 EStG)
- a) keine Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen als Werbungskosten (§ 20 Abs 2 EStG)
- b) Abschreibungsbemessungsgrundlage: Beteiligungen sind nicht abnutzbar und unterliegen daher keiner AfA
- c) kein Verlustausgleich und Verlustvortrag (Trennungsprinzip)

(2) Veräußerung

- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27 Abs 3 EStG)
 - besonderer Steuersatz iHv 27,5% (StRefG 2015/2016; § 27a Abs 1 EStG)
 - Bemessungsgrundlage (Veräußerungserlös abzgl Anschaffungskosten; § 27a Abs 3 Z 2 EStG)
 - eingeschränkter Verlustausgleich (§ 27 Abs 8 EStG)
 - besonderer Steuersatz nicht mit progressivem Steuersatz ausgleichen (Z 3)
 - kein Ausgleich mit Einkünften anderer Einkunftsarten (Z 4)

Share Deal – Kapitalgesellschaft Betrieblicher Bereich (I)

(1) laufende Besteuerung (Gesellschafterebene; Beteiligung im Betriebsvermögen)

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
- besonderer Steuersatz iHv 27,5% (StRefG 2015/2016; § 27a Abs 6 EStG)
 - Option zur Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5 EStG)
- a) keine Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben (§ 20 Abs 2 EStG)
 - anders § 11 Abs 1 Z 4 KStG
- b) Abschreibungsbemessungsgrundlage: Beteiligungen sind nicht abnutzbar und unterliegen daher keiner AfA
- c) kein Verlustausgleich und Verlustvortrag (Trennungsprinzip)

Share Deal – Kapitalgesellschaft Betrieblicher Bereich (II)

(2) Veräußerung

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG)
- grds besonderer Steuersatz iHv 27,5% (StRefG 2015/2016; § 27a Abs 6 EStG)
 - Ausnahme: wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt
- Bemessungsgrundlage (Veräußerungserlös abzgl Anschaffungskosten; § 27a Abs 3 Z 2 iVm Abs 6 EStG)
- Veräußerungsverluste
 - bei besonderem Steuersatz (§ 6 Z 2 lit c EStG)
 - vorrangig mit Gewinnen aus realisierten Wertsteigerungen zu verrechnen
 - verbleibender Verlust kann zu 55% mit übrigem Betriebsergebnis ausgeglichen werden
 - Überhang: Verlustvortrag (§ 18 Abs 6 und 7 EStG)
 - bei Option zur Regelbesteuerung (§ 27a Abs 5 EStG)
 - uneingeschränkter Verlustausgleich und Verlustvortrag

Beispiel 8

Stefan Schlaw ist erfolgreicher Unternehmer und am Erwerb eines bestandfreien Zinshauses (Miteigentum) interessiert. Das Zinshaus soll saniert, parifiziert und die einzelnen Wohnungen anschließend an Eigennutzer verkauft werden. Schlaw hat von seinem Rechtsanwalt erfahren, dass private Grundstücksveräußerungen bloß mit 30% besteuert werden. Er freut sich über die – im Vergleich zum progressiven Steuersatz – günstigere Besteuerung.

- a) Ein befreundeter Steuerberater sieht das jedoch ganz anders. Warum?
- b) Sie sind mit der Abwicklung der Transaktion beauftragt. Wie gehen Sie vor?

Kapitalgesellschaft als Erwerberin (I)



Beteiligungserwerb an (inländischen) Kapitalgesellschaften

(1) laufende Besteuerung

- Beteiligungserträge sind steuerfrei (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG)
- a) Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG)
- b) Abschreibungsbemessungsgrundlage: Beteiligungen sind nicht abnutzbar und unterliegen daher keiner AfA
- c) grds kein Verlustausgleich und Verlustvortrag (Trennungsprinzip)
 - Gruppenbesteuerung (§ 9 KStG)
 - ermöglicht Verlustausgleich innerhalb der „Gruppe“ (zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften)

(2) Veräußerung

- Veräußerungsgewinne sind steuerpflichtig
 - Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23 EStG; Einkünfortransformation gem § 7 Abs 3 KStG)
 - KöSt iHv 25% (§ 22 Abs 1 KStG)
- Bemessungsgrundlage (Veräußerungserlös abzgl Buchwert)

Kapitalgesellschaft als Erwerberin (II)



▪ Mantelkauf (§ 8 Abs 4 Z 2 lit c KStG)

- Beschränkung des Verlustabzuges (max 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte)
 - grds kein Verlustabzug bei „Mantelkauf“
 - wesentliche Änderung der organisatorischen und wirtschaftlichen Struktur
 - wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur
 - entgeltliche Grundlage
 - Ausnahme: Sanierung zur Arbeitsplatzhaltung
- kein fester Zeithorizont
 - Zeitfaktor kommt bloß Indizwirkung zu
 - planmäßiger Zusammenhang zwischen einzelnen Strukturänderungen ausschlaggebend

▪ Exkurs: Körperschaften öffentlichen Rechts

- Bund, Länder und Gemeinden etc
- beschränkte Steuerpflicht mit Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 21 Abs 3 Z 4 KStG)