

Hilpold | Steinmair

Italienisches Steuerrecht

Besonderer Teil – IRPEF | IRES | IVA

Italienisches Steuerrecht

Besonderer Teil – IRPEF | IRES | IVA

von

Prof. Dr. Peter Hilpold

(Universität Innsbruck)

und

Prof. Dr. Walter Steinmair

(Universität Innsbruck)

Wien 2026

Herausgegeben mit Unterstützung



Autonome Provinz Bozen
Provincia autonoma di Bolzano
Provincia autonoma de Bulsan
SÜDTIROL · ALTO ADIGE

§ Forum
für Rechtsvergleichung

Südtiroler **BL** BildungsZentrum



**Südtiroler
Bauernbund**

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Sämtliche Angaben in diesem Werk erfolgen trotz sorgfältiger Bearbeitung ohne Gewähr; eine Haftung der Herausgeber:innen, der Autor:innen sowie des Verlages ist ausgeschlossen.

Die in diesem Werk verwendeten Personenbezeichnungen beziehen sich – sofern nicht anders kenntlich gemacht – auf alle Geschlechter.

© 2026 Facultas Verlags- und Buchhandels AG
facultas Verlag, Stolberggasse 26, 1050 Wien, Österreich
www.facultas.at, office@facultas.at

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und der Verbreitung sowie der Übersetzung, sind vorbehalten.

Satz: Wandl Multimedia-Agentur, Groß Weikersdorf
Printed in Austria/EU

ISBN (facultas) 978-3-7089-2694-0

ISBN (BOORBERG) 978-3-415-07927-4

ISBN (DIKE) 978-3-03891-922-3

Zweites Kapitel

Einkünfte aus Grundvermögen und Immobilienbesteuerung

Literatur: *De Mita*, L'imposizione degli immobili, Profili di diritto costituzionale, in RivDirFinScFin 1/1986, 355; *Fantozzi*, L'imprenditore agricolo, in EncGiur, Treccani 1989; *Fagnani*, Commento al Testo Unico delle Imposte sui Redditi a cura di Elio Blasio, Redditi fondiari (Artt 22–40), in Italia Oggi 7.10.1992; *Fagnani*, Commento al Testo Unico delle Imposte sui Redditi a cura di Elio Blasio, Redditi fondiari (Artt 22–40), in Italia Oggi 14.10.1992; *Mistò*, I redditi fondiari, in Commentario del Testo Unico delle imposte sui redditi, 1988, 87; *Schiavolin*, La nuova nozione di fabbricato rurale, in RivDirTrib 1/1994, 765; *Basilavecchia*, Profili generali dell'imposta comunale sugli immobili, in RassTrib 5/1999, 1354; *Piazzese/Vignola*, Agriturismo – Aspetti amministrativi e fiscali, in SettFisc 48/2002, 28; *Cislighi*, I risvolti fiscali della «nuova» definizione di attività agricola, in L'IVA 7/2002, 557; *Frizzera*, Locazione Immobili, Il Sole – 24 Ore, 2003; *Boria*, La disciplina tributaria dell'agricoltura, in RivDirTrib 4/2003, 313; *Picciaredda*, La nozione di reddito agrario, Giuffrè, 2004; *Cinieri*, La disciplina fiscale delle agevolazioni «prima casa», in CorsPratProf 10/2007, 7; *Rana*, La tassazione degli immobili, Maggioli, 2008; *Frascarelli*, L'Azienda Agricola, FAG, 2009; *Altobelli et al*, La disciplina dell'ICI, Maggioli, 2009; *Digregorio Natoli*, La disciplina dell'impresa agrituristica, in il fisco 20/2010, 3133; *Leo*, Le imposte sui redditi nel testo unico, Giuffrè 2022; *De Pizzol*, Locazione turistica, in SF 10/2016, 37; *Schiavinato/Giuleo*, La tassazione degli Immobili, Maggioli 2022; *Cinieri/Peirola/Smaniotto*, Tassazione degli immobili, Wolter Kluwer 2025.

I. Vorbemerkungen

Der Bereich der Einkünfte aus Grundvermögen sowie die Immobilienbesteuerung im Allgemeinen unterlagen in den letzten Jahren **zahlreichen Reformen** und der Reformprozess ist nach wie vor im Gange. Kennzeichnend für diese Materie waren lange Zeit zwei Elemente: die Besteuerung der Erträge unter Heranziehung von Katasterwerten und die grundsätzliche Ablehnung einer Vermögensbesteuerung. Hinsichtlich beider Elemente ist es nun zu einer grundlegenden Haltungsänderung gekommen:

- Was die Katasterbesteuerung anbelangt, wird nun immer sorgfältiger differenziert zwischen Situationen, in denen eine solche Besteuerung angemessen erscheint und anderen Sachverhalten, bei welchen eine Besteuerung nach Maßgabe der Buchhaltungswerte angezeigt erscheint.
- Gleichzeitig ist die Regierung bemüht, den **Grundkataster** zu **reformieren** und die Bodenwerte zu aktualisieren.
- Die traditionell in Italien vorzufindende Ablehnung einer Vermögensteuer wird zusehends relativiert und dabei werden – neben dem Finanzkapital – gerade die Immobilien mit entsprechenden Steuern belegt.
- Die wachsende Bedeutung des **Steuerföderalismus** äußert sich gerade in der Immobilienbesteuerung, da die Regionen und Gemeinden in diesem Bereich einen idealen Anknüpfungspunkt für die Gestaltung eigener Besteuerungsan-

sprüche finden. In Südtirol ist auf dieser Grundlage an die Stelle der IMU die **Gemeindeimmobiliensteuer GIS** getreten.

Damit treffen wir in diesem Bereich eine **Regelungsmaterie** an, die noch **keine feste Struktur** vorweisen kann und in der sich sowohl die aktuelle Diskussion um eine Staatsreform als auch jene bezüglich einer grundlegenden Steuerreform wie in keinem anderen Steuerrechtsbereich widerspiegeln.

Aufgrund des thematischen Zusammenhangs sollen sowohl die ertragsteuerrechtlichen Bestimmungen des ET zu den Einkünften aus Grundvermögen als auch die neue Gemeindeimmobilienbesteuerung mit all ihren Verästelungen und in ihrer Differenzierung zwischen nationaler und lokaler Ebene behandelt werden.

Bei der Besteuerung der Einkünfte aus dem Grundvermögen **greifen die gesamtstaatliche und lokale Ebene ineinander**. Es geht demzufolge um die Abgrenzung von Besteuerungsansprüchen. Grundsätzlich gilt das **Prinzip der Alternativität von (staatlicher) IRPEF- und lokaler IMU-Besteuerung**, wobei die zuletzt genannte Steuer **in Südtirol** die Bezeichnung **IMI (*Imposta Municipale sugli Immobili*) bzw. Gemeindeimmobiliensteuer (GIS)** trägt.

Nachfolgend wird die gesamtstaatliche Bezeichnung IMU verwendet.

Teilweise gibt es hier aber zahlreiche Überschneidungen, sodass diese Materie äußerst komplex geworden ist:

- a) Bei **Grundstücken**, die der **IMU unterliegen**, ist folgende Unterscheidung zu treffen:
 - Bei nicht verpachteten Grundstücken wird **nur der landwirtschaftliche Ertrag**, nicht aber der Besitzerertrag IRPEF-besteuert.
 - Wird das betreffende Grundstück aber verpachtet, so hat der Eigentümer – zusätzlich zur IMU – den Besitzerertrag und den Pachtzins zu versteuern (der Pächter den landwirtschaftlichen Ertrag).
 - Bei landwirtschaftlichen Grundstücken, die von selbstbebauenden Landwirten (*coltivatori diretti*) oder von berufsmäßigen landwirtschaftlichen Unternehmern (*Imprenditori Agricoli Professionali – IAP*) bearbeitet werden, wird keine IMU angewandt.
- b) Bei **Gebäuden** gilt Folgendes:
 - **Gebäude** sind **grundsätzlich IMU-pflichtig**, außer wenn sie als Hauptwohnung dienen. In diesem Fall greift die IRPEF-Steuerpflicht, aber die betreffende IRPEF kann wiederum als Sonderausgabe von der Bruttosteuer abgezogen werden.
 - **Vermietete Zweitwohnungen** sind **IMU- und IRPEF-pflichtig**: Dabei ist die Miete heranzuziehen, außer diese liegt unter dem Katasterertrag. Die IMU ersetzt hier also nicht die IRPEF.
 - **Nichtvermietete Zweitwohnungen** sind **IMU-pflichtig** und **IRPEF-befreit**. Befindet sich die Zweitwohnung aber in derselben Gemeinde wie die

Hauptwohnung, so fällt nicht nur die IMU an, sondern es werden auch 50% des Katasterertrages IRPEF-besteuert.

- **Landwirtschaftliche Gebäude in Berggebieten sind weder IMU- noch IRPEF-pflichtig.**

Vor einer Anwendung der IRPEF-Bestimmungen auf Erträge aus Grundvermögen ist somit immer zuerst die IMU-Situation zu prüfen.

II. Einkünfte aus Grundvermögen – Allgemeine Bestimmungen

Gegenstand der **Einkünfte aus Grundvermögen** ist nicht der effektive, sondern der **gewöhnliche Durchschnittsertrag** der Immobilien (Art 27, 32, 37).

Von einem Durchschnittsertrag spricht man deshalb, da die Katasterwerte die Ertragskraft der Immobilien über eine größere Zeitspanne erfassen sollen und nicht allein die Erträge zum Zeitpunkt der Erhebung.

Es handelt sich weiters um einen gewöhnlichen Ertrag, da nur auf das Ergebnis eines gewöhnlichen Arbeits- und Kapitaleinsatzes abgestellt wird. Ein überdurchschnittlicher Einsatz wird somit auf diese Weise steuerrechtlich bevorzugt, ein unterdurchschnittlicher bestraft.

Laut Art 25 stammen die Einkünfte aus Grundvermögen aus im Inland gelegenen Grundstücken und Gebäuden, die mit einem zugeteilten Ertrag in den Grundkataster oder in den Gebäudekataster eingetragen sind oder eingetragen werden müssen.

Die Einkünfte aus Grundvermögen umfassen:

- den **Besitzerertrag der Grundstücke;**
- den **landwirtschaftlichen Ertrag der Grundstücke;**
- den **Ertrag der Gebäude.**

Vor der Steuerreform des Jahres 1973 entsprachen diesen Erträgen gesonderte Steuern. Seitdem diese Erträge im Rahmen der allgemeinen Einkommensbesteuerung erfasst werden, dient die Dreiteilung erhebungs- und bemessungstechnischen Differenzierungsabsichten.

Einkünfte aus Grundvermögen werden im ET nicht allein nach Maßgabe des II. Kapitels steuerlich erfasst:

- a) Laut Art 25 findet die Regelung des II. Kapitels des ET nur auf die **im Inland befindlichen Grundstücke** und Gebäude Anwendung. Die Einkünfte aus **im Ausland befindlichen Liegenschaften** werden laut Art 70 Abs 2 zu den sonstigen Einkünften gezählt und mit dem Nettobetrag des entsprechenden Besteuerungszeitraums oder – bei unterschiedlichen Besteuerungszeiträumen – mit dem Ertrag desjenigen Besteuerungszeitraums, dessen Ende in den italienischen Besteuerungszeitraum fällt, dem Gesamteinkommen zugerechnet und nach dem Kassaprinzip besteuert. Von den Einkünften aus Gebäuden, die im Ausland

nicht der Einkommensteuer unterliegen, wird der bezogene Betrag – abzüglich 15% als pauschaler Ersatz für die Aufwendungen – dem Gesamteinkommen zugerechnet.

- b) Nach Art 25 zählen zu den Einkünften aus Grundvermögen im Sinne des betreffenden und der folgenden Artikel nur diejenigen aus Immobilien, die mit einem zugeteilten Ertrag in den **Grundkataster** eingetragen sind oder eingetragen werden müssen.

Erträge aus Grundvermögen, die **im Kataster nicht** mit einem zugeteilten Ertrag **erfasst** oder erfassbar sind, zählen hingegen zu den sonstigen Einkünften und werden im Ausmaß des Betrages und in dem Besteuerungszeitraum, in dem diese Einkünfte bezogen wurden, dem Gesamteinkommen zugerechnet. Als Beispiel dazu seien Bergwerke, Steinbrüche und Torfstiche, Salinen, Seen, Teiche und andere Binnengewässer genannt.

Die Grundstücke werden nach **Katasterparzellen** erfasst, die je ein in einer Gemeinde gelegenes und genau abgegrenztes Grundstück einheitlicher Güte oder Bestimmung umfassen.

Der Gebäudeertrag wird hingegen auf der Grundlage von **urbanen Baueinheiten** bemessen. Als solche sind Gebäude und andere mit dem Boden fest verbundene Bauwerke oder deren selbstständig ertragsfähige Teile zu verstehen. Dabei gelten die von den Gebäuden bedeckten Flächen und jene Flächen, die Zubehör dieser Gebäude bilden, als Teil der Baueinheit (Art 33 Abs 2).

Aus dem Vergleich der Bestimmungen des Kapitels II mit jenen der nachfolgenden Kapitel ergibt sich, dass für das Vorliegen von Einkünften aus Grundvermögen folgende Voraussetzungen gegeben sein müssen:

- a) in **subjektiver Hinsicht** können die Immobilien entweder
- im Besitz von Privaten stehen;
 - im Besitz von Personengesellschaften, wenn sie nicht für die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit (*arte o professione*) verwendet werden;
 - im Besitz von Einzelunternehmen bzw Freiberuflern (*arte o professione*), wenn sie kein Anlagegut darstellen.
- b) in **objektiver Hinsicht** muss es sich um eine Immobilie im Inland handeln, der ein Katasterertrag zugeteilt wurde oder zugeteilt werden muss.

Bei Grundstücken mit landwirtschaftlicher Zweckbestimmung müssen zudem die in Art 32 angeführten Grenzen berücksichtigt werden. Andernfalls liegen Einkünfte aus Unternehmen vor.

Die katastermäßige Bestimmung der Einkünfte aus Grundvermögen war bereits mehrfach Anlassfall für Verfassungsbeschwerden wegen einer behaupteten Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes in Form einer Missachtung des Prinzips der horizontalen Steuergerechtigkeit. All diese Beschwerden wurden jedoch unter anderem mit dem Hinweis auf die Schwierigkeit einer absolut gerechten Steuerermittlung in

diesem Bereich und auf die Vielzahl der in Betracht zu ziehenden Aspekte (sozialer, juristischer und wirtschaftlicher Natur) abgewiesen.

Dadurch, dass das Steuerrecht auf einen **durchschnittlichen Ertrag** und nicht auf den effektiven Ertrag der Immobilien abstelle, würden Leistungsanreize geschaffen und ein Beitrag zum wirtschaftlichen Fortschritt des Landes geleistet.

| Einteilung der Einkünfte aus Grundvermögen | |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> • ERTRÄGE AUS GRUNDBESITZ (Besitzertrag) • LANDWIRTSCHAFTLICHE ERTRÄGE (Grund- oder Bodenertrag) | <ul style="list-style-type: none"> • GEBÄUDEERTRÄGE |
| Zuweisung eines Ertrags laut | |
| Grundkataster | urbanem Gebäudekataster |

Übersicht 25

III. Die Bestimmungen im Einheitstext

Die Einkünfte aus Grundvermögen sind im Wesentlichen im zweiten Kapitel des Einheitstextes (Art 25–43) geregelt. Davon betreffen die Art 25 und 26 die Einkünfte aus Grundvermögen im Allgemeinen, die Art 27 bis 31 den Besitzertrag, die Art 32 bis 35 den landwirtschaftlichen Ertrag und die Art 33 bis 38 den Gebäudeertrag.

Art 42 regelt die steuerrechtliche Behandlung landwirtschaftlicher Gebäude in Verbindung mit Art 90, Art 43 die Bestimmung jener Liegenschaften, die keine Erträge aus Grundvermögen erbringen.

Nach Maßgabe der **Art 43** und *e contrario* **Art 90** werden die Erträge der Immobilien der gewerblichen Unternehmen und jener Immobilien, die als **Anlagevermögen** für die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit (*arte o professione*) dienen, **nicht** zu den **Einkünften aus Grundvermögen** gerechnet, sondern den Einkünften aus Unternehmen bzw aus selbstständiger Tätigkeit zugerechnet.

Als Anlagegüter gelten diejenigen Immobilien, die ausschließlich vom Besitzer für die Ausübung einer freiberuflichen Tätigkeit (*arte o professione*) genutzt werden. Die zu gewerblichen Unternehmen gehörenden Immobilien, die aufgrund ihrer Merkmale ohne wesentliche Änderung nicht anderweitig genutzt werden können, gelten, mit Ausnahme der Bestimmungen nach Art 65 Abs 1, auch dann als Anlagegüter, wenn keine Nutzung erfolgt oder wenn sie nicht verwendet oder wenn sie vermietet oder verliehen werden.

Unternehmen können ihren Mitarbeitern, die in andere Gemeinden versetzt werden, Wohnungen zur Verfügung stellen, die in den ersten drei Jahren ab der Versetzung als Anlagegüter angesehen werden.

| Anlagegüter | |
|---|---|
| Natürliche Anlagegüter | Gewillkürte Anlagegüter |
| <p>Die zum Betriebsvermögen von gewerblichen Unternehmen gehörenden Anlagegüter, die aufgrund ihrer Merkmale (Katasterkategorie A10, B, C, D, E) ohne grundlegende Änderung nicht anderweitig genutzt werden können, gelten auch dann als betrieblich genutzt, wenn sie betrieblich nicht verwendet bzw wenn sie vermietet oder verliehen werden (Art 43 Abs 1, Ausnahme Art 65 Abs 1).</p> | <p>Immobilien, die ausschließlich vom Besitzer für die Ausübung einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit (<i>arte o professione</i>) genutzt werden.</p> |

Übersicht 26

Eine **Residualbestimmung** zu den Normen des zweiten Kapitels stellt **Art 70** dar, der die aus Grundstücken stammenden, aber nicht katastermäßig erfassten Erträge (Art 70 Abs 1) bzw die Erträge aus im Ausland gelegenen Grundstücken und Gebäuden (Art 70 Abs 2) betrifft.

Die Erträge aus der Verpachtung von Grundstücken, die nicht landwirtschaftlich verwendet werden, zählen ebenfalls zu den sonstigen Einkünften (Art 70 Abs 1 lit e).

Von Bedeutung ist weiters Art 185, der die Ertragsermittlung bei Grundstücken und Gebäuden behandelt, die Zwangsregelungen unterworfen sind.

Berücksichtigt werden muss weiters Art 55 lit c, der – wenn es sich beim Steuerpflichtigen um eine IRES-pflichtige juristische Person handelt (Art 73 Abs 1 lit a) – eine Zurechnung des landwirtschaftlichen Ertrages zu den Unternehmenseinkünften vorsieht.

Eine Zurechnung des landwirtschaftlichen Ertrags zu den Einkünften aus Unternehmen erfolgt auch dann, wenn die in Art 32 angegebenen Grenzen überschritten werden.

Obwohl die Besteuerung von Besitzertrag, landwirtschaftlichem Ertrag und Gebäudeertrag in das allgemeine System der Einkommensbesteuerung für natürliche Personen integriert wurde, unterscheidet sie sich wesentlich von der Besteuerung der anderen Einkunftsarten, da ihr laut Art 2 Abs 1 des ERG für die Steuerreform Nr 825/1971 nicht der effektive Ertrag, sondern ein – pauschal ermittelter – Schätztarif zugrunde gelegt wurde.

A. Gemeinsame Bestimmungen; der Schätztarif

Die Besteuerung der Einkünfte aus Grundvermögen ist – wie erwähnt – primär eine Katasterbesteuerung. Bezugswert ist damit der Schätztarif (*tariffa d'estimo*). Eine

Anpassung des Schätztarifs erfolgt anlassbezogen, wenn sich die Ertragsfähigkeit der Grund- oder Baueinheit ändert, bzw im Zuge einer allgemeinen, periodischen Revision, durch welche die Schätztarife auf genereller Basis aktualisiert werden.

Erhöht sich die Ertragsfähigkeit von **Grundstücken** aufgrund einer Kulturänderung, so ist die Meldung bis zum 31. 1. des Folgejahres mit Wirkung ab dem betreffenden Jahr einzubringen. Eine Ertragsminderung, die ebenfalls auf eine Kulturänderung oder auch auf eine Minderung der Ertragsfähigkeit zurückgeführt werden kann, kann hingegen jederzeit erklärt werden, wirkt aber erst ab dem betreffenden Jahr.

Großräumigen und dauerhaften Änderungen der Ertragsfähigkeit von Grundstücken wird mit Dekret des Finanzministers Rechnung getragen (Art 29 und 34). Eine generelle Revision der Schätztarife hat auf jeden Fall **alle 10 Jahre** zu erfolgen (diese Frist wird aber in der Praxis nicht eingehalten).

Die Schätztarife der **Baueinheiten** werden ebenfalls im Falle einer dauerhaften Änderung der Ertragsfähigkeit angepasst, auf jeden Fall aber alle zehn Jahre im Rahmen einer systematischen Schätztarifrevision (Art 37 Abs 2). Dabei kommt den Gemeinden eine wichtige Rolle zu.

Der Ertrag von Grundstücken für **Glashauskulturen** bzw für die **Pilzzucht** wird über die Heranziehung des **höchsten in der Provinz geltenden Schätztarifs** bestimmt, wenn eine entsprechende Bodenqualität für die katastermäßige Erfassung fehlt (Art 28 Abs 4-bis und Art 34 Abs 4).

B. Die Zurechnung der Einkünfte aus Grundvermögen

In Art 26 werden sowohl die **persönliche** als auch die **zeitliche Zurechnung der Einkünfte aus Grundvermögen** geregelt.

Danach werden die Einkünfte aus Grundvermögen grundsätzlich dem Gesamteinkommen derjenigen Person zugerechnet, die über die Immobilien aufgrund des Eigentumsrechtes, der Erbpacht, des Fruchtgenusses oder eines anderen dinglichen Rechtes (Gebrauchsrecht nach Art 1021 c.c., Wohnrecht bei Baueinheiten nach Art 1022 c.c.) verfügen.

Besteht auf einem Grundstück ein Überbaurecht nach Art 952 c.c. und wird dieses auch tatsächlich genutzt, so fällt für den Zeitraum der Geltung dieses Rechts kein Besitzertrag und kein Bodenertrag (wohl aber ein entsprechender Gebäudeertrag) an.

Nicht zu Einkünften aus Grundvermögen führen Grunddienstbarkeiten und Hypotheken.

Während die Einkünfte aus Grundvermögen grundsätzlich zur Gänze demjenigen zugerechnet werden, der über das Eigentumsrecht bzw ein anderes dingliches Recht an der Immobilie verfügt, wird im Falle eines Gebrauchsrechts dem Inhaber dieses Rechts nur der landwirtschaftliche Ertrag zugerechnet.

Die **Zurechnung** dieser Einkünfte erfolgt **grundsätzlich unabhängig von einer Vereinnahmung** von Geld- oder Sachleistungen. Schon durch die bloße Verfü-

gungsgewalt über die Immobilien wird eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit vermutet. Der Besitzertrag eines Grundstücks gilt auch dann als vereinnahmt, wenn das Grundstück nicht bearbeitet wurde. Ebenso ist der Gebäudeertrag auch dann zu versteuern, wenn die betreffende Baueinheit nicht genutzt wurde.

Eine **Ausnahme** zu dieser Regel gilt bei **nicht bezogenen Mieteinnahmen**: Sobald eine gerichtliche Zahlungs- bzw. Räumungsaufforderung (*ingiunzione di pagamento o intimazione di sfratto per morosità*) übermittelt worden ist, sind die in der Folge angereiften Mietansprüche nicht mehr zu versteuern. Für die Steuern auf die gerichtlich bestätigten Mietforderungen kann ein Steuerguthaben geltend gemacht werden (bis 2020 hatte die Besteuerung bis zum gerichtlichen Räumungsbefehl [*convalida di sfratto per morosità*] zu erfolgen).

Die **Zuweisung der ehelichen Wohnung** im Zuge der **Ehetrennung** begründet noch **keine Steuerpflicht**; diese obliegt weiterhin dem Eigentümer.

Abgesehen von den Bestimmungen nach Art 33 zählen die Einkünfte aus Grundvermögen zum Gesamteinkommen des Besteuerungszeitraums, in welchem das dingliche Recht bestand.

„Wird während des Besteuerungszeitraumes das dingliche Recht an der Immobilie ganz oder teilweise übertragen, so trägt der Ertrag aus dem Grundvermögen entsprechend der Dauer des Besitzes zum Gesamteinkommen der beteiligten Personen bei. In der Steuererklärung für den Besteuerungszeitraum, in welchem das dingliche Recht abgetreten wurde, müssen der Rechtsnachfolger und der Rechtstitel mit den Hauptdaten der Umschreibung angegeben werden“ (Art 26 Abs 3).

Wer also steuerpflichtig ist, bestimmt sich nach der **Zuordnung des Eigentumsrechts bzw. des dinglichen Rechts**; die Dauer dieser Rechte im Besteuerungszeitraum bestimmt das Ausmaß der Zurechnung.

Zwei Ausnahmen zu diesem Grundsatz enthält Art 33:

„Wird das Grundstück für die landwirtschaftliche Nutzung in **Pacht** gegeben, so trägt der landwirtschaftliche Ertrag mit dem In-Kraft-Treten des Pachtvertrages zum Gesamteinkommen des Pächters und nicht zu jenem des Besitzers bei.“

„Erfolgt die Führung des landwirtschaftlichen Unternehmens in **Gemeinschaftsform**, wird der landwirtschaftliche Ertrag jedem Teilhaber unbeschadet der Bestimmungen von Art 5 anteilig zugerechnet.“

Steht das Eigentumsrecht oder ein anderes dingliches Recht an der Liegenschaft zwei oder mehreren Personen gleichzeitig zu oder bestehen an der Liegenschaft mehrere dingliche Rechte, so werden die Einkünfte aus Grundvermögen anteilmäßig zugerechnet.

Im Falle des immer größere Verbreitung findenden **Miteigentums mit zeitlich begrenzter Nutzung (multiproprietà – time-sharing)** erfolgt die Zurechnung nicht nach dem Eigentumsanteil, sondern nach dem zeitlichen Umfang des Nutzungsanspruchs.

| Zurechnung der Einkünfte aus Eigentum, Erbpacht, Fruchtgenuss und anderen dinglichen Rechten | |
|---|---|
| RECHTSTITEL | <ul style="list-style-type: none"> • Eigentum; • Erbpacht; • Fruchtgenuss; • anderes dingliches Recht (zB Gebrauchsrecht) |
| AUSNAHMEN | <ul style="list-style-type: none"> • Pachtvertrag: Zurechnung des landw Ertrags auf den Pächter (bei Leihvertrag derzeit strittig); • gemeinschaftliches landw Unternehmen: Zurechnung des landw Ertrags auf die Beteiligten. |
| ABSTRAKTE ZURECHNUNG | Die bloße Verfügungsgewalt generiert steuerliche Leistungsfähigkeit unabhängig von realer Erzielung von Einkünften. |
| KOMPETENZ-PRINZIP | Die Zurechnung der Einkünfte zum Gesamteinkommen erfolgt unabhängig von ihrem Zufluss in dem Besteuerungszeitraum, in welchem das dingliche Recht besteht/bestanden hat. |
| AUSNAHME | entgangene Mieteinnahmen, ab Übermittlung der gerichtlichen Zahlungs- bzw Räumungsaufforderung |
| MITEIGENTUM | Die Einkünfte werden anteilmäßig zugerechnet. |
| EIGENTUMS-ÜBERTRAGUNG | Wird während des Besteuerungszeitraums das Eigentum oder das dingliche Recht zur Gänze oder teilweise übertragen, so erfolgt die Besteuerung im Verhältnis zur jeweiligen Dauer des Rechtsanspruchs. |

Übersicht 27

C. Verluste wegen Naturereignissen; Nichtbewirtschaftung

Im Falle von Naturereignissen, die Verluste im Ausmaß von mindestens 30% der normalen Ernte verursachen, wird weder ein Besitzertrag noch ein landwirtschaftlicher Ertrag angesetzt. Bei Nichtbewirtschaftung entfällt der landwirtschaftliche Ertrag, während der Besitzertrag weiter zu versteuern ist (Art 31 und 35 TUIR).

IV. Der Besitzertrag

A. Definition

Art 27 definiert den **Besitzertrag** als den dem Grundbesitz zurechenbaren Anteil am gewöhnlichen Durchschnittsertrag, der durch die landwirtschaftliche Nutzung nach Art 32 aus dem Boden gewonnen werden kann.

Ähnlich der vor der Steuerreform des Jahres 1971 in Kraft befindlichen selbstständigen Grundsteuer zielt die Besteuerung des Besitzertrags auf die Erfassung der sich aus der natürlichen Fruchtbarkeit des Grundes und des in ihn investierten Kapitals ergebenden Leistungsfähigkeit ab.

Vereinfachend wird hier auch von jener Leistungsfähigkeit gesprochen, die sich aus der bloßen Verfügungsgewalt über Grundstücke ergibt.

Dabei handelt es sich immer um einen durchschnittlichen, pauschalen Ertrag. Der effektive Bezug dieses Ertrags ist außer in den vom ET eigens geregelten Fällen (zB Ernteausschlag wegen Naturereignissen, Art 31) unerheblich.

Das Vorliegen eines Besitzertrags ist an **zwei Voraussetzungen** gebunden:

Subjektive Voraussetzung ist der „Besitz“ des Eigentumsrechts oder eines anderen dinglichen Rechts an einem Grundstück.

Der Ausdruck „Besitz“ hat hier, wie auch in anderen Bestimmungen des Steuerrechts, eine eigene Bedeutung, die von der im Zivilrecht gebräuchlichen abweicht. Besitz bedeutet hier so viel wie „Anspruch auf“, „Verfügbarkeit über“.

Objektive Voraussetzung ist, dass es sich um einen nach Art 32 landwirtschaftlich nutzbaren Grund handelt. Diese Voraussetzung fehlt bei von Natur aus landwirtschaftlich nicht nutzbarem Grund (zB Felsgebirge) und aufgrund einer ausdrücklichen Bestimmung in Art 27 Abs 2 bei Grundstücken, die Zubehör von urbanen Gebäuden bilden bzw für nichtlandwirtschaftliche Zwecke verpachtet werden.

Grundstücke, die Zubehör von urbanen Gebäuden bilden, scheinen im Gebäudekataster auf und werden auf dieser Grundlage erfasst. Grundstücke, die für nichtlandwirtschaftliche Zwecke verpachtet werden, verbleiben im Grundkataster. Ihre Erträge (der Pachtzins) zählen zu den sonstigen Einkünften nach Art 67 Abs 1 lit e.

B. Änderungen des Besitzertrags

Neben der allgemeinen Bestimmung von Art 28, die Anpassungen des Schätztarifs immer dann vorsieht, wenn die ihm zugrunde gelegten Werte **Änderungen** erfahren, bzw periodisch alle zehn Jahre, regelt Art 29 einige genau definierte Sonderfälle, in denen der **Besitzertrag** vermindert oder erhöht wird.

Jede Änderung muss dauerhafter Natur sein, dh Wirkungen über einen Besteuerungszeitraum hinaus zeitigen.

Zu einer **Erhöhung** des Besitzertrags führt die Ersetzung der im Kataster eingetragenen Bodenqualität durch eine ertragreichere (Art 26 Abs 1).

Zwei Arten von Umständen können zu einer **Verminderung** des Besitzertrags führen:

- a) die Ersetzung der im Kataster eingetragenen Bodenqualität durch eine Bodenqualität von geringerem Ertrag und
- b) die Verminderung der Ertragsfähigkeit des Bodens durch
 - die natürliche Erschöpfung der Fruchtbarkeit oder aus anderen Gründen höherer Gewalt (Überschwemmungen, Murenabgänge oder Lawinen);
 - Pflanzenkrankheiten oder
 - Insektenbefalls.