



universität
wien

MASTER THESIS

Titel der Master Thesis / Title of the Master's Thesis

„Die Familie in der GrEST“

verfasst von / submitted by

Mag.iur. Sieghard Natmeßnig

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien, 2020 / Vienna 2020

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
Postgraduate programme code as it appears on
the student record sheet:

UA 992 044

Universitätslehrgang lt. Studienblatt /
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Familienunternehmen und Vermögensplanung (LL.M.)

Betreut von / Supervisor:

Univ.-Prof. MMag. Dr. Sabine Kirchmayr-Schliesselberger

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| Abkürzungsverzeichnis | V |
| Vorwort | 1 |
| 1. Einleitung | 2 |
| 2. Historische Entwicklungen | 3 |
| 2.1. Entwicklung der Grunderwerbsteuer von 1850 bis 1955..... | 3 |
| 2.2. Grunderwerbsteuergesetz 1955 – idF BGBL I 1955/140 | 3 |
| 2.3. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 1987/309 | 4 |
| 2.4. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2000/142 | 4 |
| 2.5. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2008/85 | 5 |
| 2.6. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2012/22 | 5 |
| 2.7. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2012/116 | 5 |
| 2.8. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2014/36 | 6 |
| 2.9. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2015/118 | 8 |
| 2.10. Resümee..... | 10 |
| 3. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer | 11 |
| 4. Steuertatbestände..... | 13 |
| 5. Grundstücksbegriff..... | 16 |
| 6. Ausnahmen von der Besteuerung..... | 17 |
| 6.1. Betriebsfreibetrag - § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG..... | 18 |
| 6.1.1. Anwendungsvoraussetzungen | 19 |
| 6.1.2. Teilentgeltlichkeit, Unentgeltlichkeit..... | 19 |
| 6.1.3. Persönliche Voraussetzungen – Erwerber..... | 21 |
| 6.1.4. Persönliche Voraussetzungen – Übergeber..... | 21 |
| 6.1.5. Begünstigtes Vermögen | 22 |
| 6.1.6. Ausmaß des Freibetrages | 23 |
| 6.1.7. Aliquotierung bei Erwerben durch mehrere Erwerber | 24 |
| 6.1.8. Kombination der Aliquotierungsvorschriften | 25 |
| 6.1.9. Behaltefrist und Nacherhebung..... | 25 |
| 6.1.10. Deckelung | 26 |
| 6.2. Betriebsfreibetrag - § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG..... | 27 |
| 6.2.1. Anwendungsvoraussetzungen | 27 |
| 6.2.2. Begünstigtes Vermögen | 27 |
| 6.2.3. Persönlichen Voraussetzungen – Erwerber..... | 28 |
| 6.2.4. Persönlichen Voraussetzungen – Übergeber..... | 28 |

| | | |
|----------|---|----|
| 6.2.5. | Gegenleistungen..... | 28 |
| 6.2.6. | Freibetragshöhe..... | 28 |
| 6.2.7. | Sonstiges..... | 29 |
| 6.3. | Erwerbe durch den Ehegatten und eingetragenen Partner - § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG..... | 29 |
| 6.3.1. | Anwendungsvoraussetzung..... | 30 |
| 6.3.2. | Wohnnutzfläche..... | 31 |
| 6.3.3. | Wegfall der Begünstigung, Nacherhebung..... | 31 |
| 6.4. | Erwerbe von Todes wegen durch den Ehegatten und eingetragenen Partner - § 3 Abs 1 Z 7a GrEStG..... | 32 |
| 6.5. | Die Berechnung in der Praxis..... | 33 |
| 6.6. | Aktuelle Entwicklungen..... | 33 |
| 6.7. | Sonstige Befreiungsbestimmungen..... | 34 |
| 7. | Die Grundstückswertverordnung..... | 35 |
| 7.1. | Der Grundstückswert..... | 36 |
| 7.1.1. | Pauschalwertmodell..... | 37 |
| 7.1.1.1. | Boden- bzw Grundwert..... | 38 |
| 7.1.1.2. | Gebäudewert..... | 38 |
| 7.1.1.3. | tatsächliche Nutzfläche versus Bruttogrundrissfläche..... | 39 |
| 7.1.1.4. | Baukostenfaktor..... | 41 |
| 7.1.1.5. | Fertigstellungszeitpunkt und Sanierung..... | 43 |
| 7.1.2. | Immobilienpreisspiegel..... | 45 |
| 7.1.3. | Der gemeine Wert..... | 45 |
| 7.2. | Sonderfall bereits getätigter Investitionen..... | 47 |
| 7.3. | Sondertatbestände..... | 48 |
| 7.4. | Aufgaben des Parteienvertreters..... | 49 |
| 7.4.1. | Aufbewahrung von Dokumenten..... | 49 |
| 7.4.2. | Prüfpflicht..... | 49 |
| 7.4.3. | Aufbewahrungspflichten..... | 50 |
| 7.4.4. | Urkundenarchiv..... | 50 |
| 7.4.5. | Aufbewahrung auf Datenträgern..... | 51 |
| 7.5. | Stundung der Grunderwerbsteuer..... | 52 |
| 8. | Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken..... | 53 |
| 8.1. | Übertragung an den Personenkreis - § 26a Abs 1 Z 1 GGG (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG)..... | 53 |
| 8.2. | Erwerbsvorgänge nach § 4 Abs 2 Z 2 bis 4 GrEStG..... | 55 |
| 8.3. | Übertragung eines Wohngebäudes auf einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück...56 | |
| 8.3.1. | Übersteigender Wohnungswert..... | 56 |
| 8.3.2. | Kein festgestellter Wohnungswert..... | 57 |
| 8.4. | Resümee..... | 57 |

| | | |
|---------|--|----|
| 9. | Der Familienbegriff..... | 59 |
| 9.1. | Der Familienbegriff im ABGB | 59 |
| 9.2. | Der Familienbegriff in der Grunderwerbsteuer | 59 |
| 9.3. | Was bedeutet das nunmehr für die Familie?..... | 60 |
| 9.4. | Der „begünstigte“ Personenkreis | 61 |
| 9.5. | Unentgeltliche, Teilentgeltliche und Entgeltliche Erwerbe | 66 |
| 9.6. | Der Stufentarif | 67 |
| 9.7. | Die Zusammenrechnung von Erwerbsvorgängen | 68 |
| 9.7.1. | Aufeinandertreffen von horizontaler und vertikaler Zusammenrechnung | 69 |
| 9.7.2. | Wirtschaftliche Einheit..... | 70 |
| 9.7.3. | Relevanz in der Praxis..... | 71 |
| 9.8. | Sachliche Rechtfertigung | 72 |
| 9.9. | Resümee | 73 |
| 10. | Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetz..... | 74 |
| 11. | Grunderwerbsteuer und gerichtliche Eintragungsgebühr..... | 79 |
| 12. | Grunderwerbsteuerrechtliche Judikatur | 80 |
| 12.1. | Grunderwerbsteuer - Übertragung des Hälfteanteiles am ehemaligen ehelichen Einfamilienhaus an den ehemaligen Ehegatten | 80 |
| 12.2. | Verfassungswidrige Diskriminierung von Ehegatten durch § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG infolge Einschränkung auf Gebrauchsvermögen und Ersparnisse..... | 81 |
| 12.3. | Einbeziehung eines als Hobbyraum genutzten Dachbodens in die Berechnung der Wohn- nutzfläche iSd GrEStG..... | 81 |
| 12.4. | Nachweis des geringeren gemeinen Wertes iSd § 4 Abs 1 GrEStG 1987 | 82 |
| 12.5. | Befreiung im Zusammenhang mit der Realteilung § 3 Abs 2 GrEStG 1987..... | 82 |
| 12.6. | Grundstückswertberechnung bei Investitionen am Gebäude durch den Übernehmer | 83 |
| 12.7. | Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks außerhalb des in § 26 a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreises..... | 83 |
| 12.8. | Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der bereits beendeten Lebensgemeinschaft | 84 |
| 13. | Rechtsvergleich | 85 |
| 13.1. | Deutschland..... | 85 |
| 13.2. | Schweiz..... | 87 |
| 14. | Die konkrete Grunderwerbsteuerberechnung | 88 |
| 14.1. | Berechnungsmöglichkeiten in der Praxis..... | 88 |
| 14.1.1. | Grundstückswertrechner des BMF..... | 88 |
| 14.1.2. | www.grest.at | 88 |
| 14.2. | Praxisbeispiele | 89 |
| 14.2.1. | Beispiel 1 - Einfamilienhaus | 89 |

| | | |
|---------|---|-----|
| 14.2.2. | Beispiel 2 – Ferienwohnung..... | 92 |
| 14.2.3. | Beispiel 3 – Einfamilienhaus mit Sanierung..... | 95 |
| 14.2.4. | Resümee..... | 98 |
| 15. | Schlussfolgerungen und Anmerkungen..... | 99 |
| | Zusammenfassung..... | 101 |
| | Abstract..... | 102 |
| | Literaturverzeichnis..... | 103 |
| | Anhang..... | 107 |

Abkürzungsverzeichnis

| | |
|---------------|--|
| ABGB..... | Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch |
| Abs | Absatz |
| Art..... | Artikel |
| AußStrG | Außerstreitgesetz |
| BAO | Bundesabgabenordnung |
| BewG..... | Bewertungsgesetz |
| BFG | Bundesfinanzgericht |
| BGBL | Bundesgesetzblatt |
| BMF | Bundesministerium für Finanzen |
| bspw | beispielsweise |
| bzw | beziehungsweise |
| dt..... | deutsch (es) |
| EheG..... | Ehegesetz |
| EPG | Eingetragene Partnerschaft-Gesetz |
| ErbRÄG..... | Erbrechts-Änderungsgesetz |
| ErbStG..... | Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz |
| ErlRV | Erläuterungen zur Regierungsvorlage |
| EStG | Einkommensteuergesetz |
| EStR | Einkommensteuerrichtlinien |
| f..... | und der, die folgende |
| ff | und der, die fort folgende |
| FJ | Finanz Journal |
| GebG | Gebührengesetz |
| gem | gemäß |
| GesbR | Gesellschaft bürgerlichen Rechts |
| GG | Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland |
| ggf..... | gegebenenfalls |
| GGG | Gerichtsgebührengesetz |
| GGV | Grundbuchsgebührenverordnung |
| GmbH | Gesellschaft mit beschränkter Haftung |
| GOG | Gerichtsorganisationsgesetz |
| grds | grundsätzlich |

GrEStG Grunderwerbsteuergesetz
 GrWV Grundstückswertverordnung
 idF in der Fassung
 iFamZ Interdisziplinäre Zeitschrift für Familienrecht
 ImmoESt Immobilienertragsteuer
 ImmoInvFG Immobilien-Investmentfondsgesetz
 insb insbesondere
 iRd im Rahmen des, -der
 iSd im Sinn des, - der
 iSe im Sinne eines, - einer
 iVm in Verbindung mit
 JEV Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge
 JStG Jahressteuergesetz
 Kfz Kraftfahrzeug
 Lfg Lieferung
 leg cit legis citatae
 lit litera
 LPartG Lebenspartnerschaftsgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
 max maximal
 mE meines Erachtens
 MeldeG Meldegesetz
 mwN mit weiteren Nachweisen
 NeuFöG Neugründungs-Förderungsgesetz
 NO Notariatsordnung
 oä oder ähnlich
 Pkt Punkt
 RAO Rechtsanwaltsordnung
 RDB Rechtsdatenbank
 RGBI Reichsgesetzblatt
 Rsp Rechtsprechung
 Rz Randziffer, Randzahl
 S Satz, Seite(n)
 SchenkungsMG Schenkungsmeldegesetz
 SPRW Spektrum der Rechtswissenschaft

| | |
|--------------|---|
| StabG..... | Stabilitätsgesetz |
| StRefG..... | Steuerreformgesetz |
| SWK..... | Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei |
| TS..... | Teilsatz |
| Tz..... | Textzahl, Textziffer |
| ua..... | unter anderem |
| udgl..... | und der gleichen |
| UFS..... | Unabhängiger Finanzsenat |
| UmgrStG..... | Umgründungssteuergesetz |
| uU..... | unter Umständen |
| VersStG..... | Versicherungssteuergesetz |
| VfGH..... | Verfassungsgerichtshof |
| vgl..... | vergleiche |
| vH..... | von Hundert |
| VwGH..... | Verwaltungsgerichtshof |
| VWT..... | Vereinigung österreichischer Wirtschaftstreuhandler |
| WEG..... | Wohnungseigentumsgesetz |
| Z..... | Ziffer, Zahl |
| zB..... | zum Beispiel |

Vorwort

Die Grunderwerbsteuer stellt im Steuerrecht eine besondere Materie dar.

Vor allem als Urkundenverfasser und Parteienvertreter ist man permanent von dieser Steuer umgeben und gilt es die ua zivil- bzw unternehmensrechtlich zu gestaltenden Urkunden auch in steuerrechtlicher Hinsicht bestmöglich zu begleiten. Auch die Erwerbe von Todes wegen sind steuerlich zu begleiten.

In dieser Arbeit soll speziell der „Familienverband“ im Grunderwerbsteuergesetz hervorgehoben werden und auf bestehende Begünstigungen wird eingegangen.

Neben den allgemeinen Grundsätzen des Grunderwerbsteuergesetzes insbesondere im Lichte der letzten großen Gesetzesnovellen, werden daher die Besonderheiten des „Familienverbandes“ hervorgehoben und beschrieben.

1. Einleitung

Die Grunderwerbsteuer ist gerade als im Notariat beschäftigter Jurist (Notariatskandidat) ein äußerst wichtiges und allgegenwärtiges Thema. Als Urkundenverfasser und Gerichtskommissär im Verlassenschaftsverfahren ist die Grunderwerbsteuer permanenter Begleiter. In diesem Zusammenhang erfüllt man nämlich sogleich wesentliche Anknüpfungspunkte im Zusammenhang mit der Frage von Erwerbsvorgängen iSd GrEStG.¹

Die Steueroptimierung ist in der Praxis ein wesentliches Ziel und sind daher insbesondere Kenntnisse über die Ausnahmen bzw Begünstigungen des Grunderwerbsteuergesetzes von Nöten. Im Rahmen der Begünstigungen kann insbesondere die „Familie“ hervorgehoben werden, die im Grunderwerbsteuergesetz eine besondere Stellung einnimmt. In diesem Zusammenhang ist daher ein Blick in das Gerichtsgebührengesetz wesentlich.

Neben den allgemeinen Grundsätzen der Grunderwerbsteuer wird besonders die Stellung der Familie in diesem Gesetz untersucht. Es werden die Grundlagen der Grunderwerbsteuer anhand der aktuellen Rechtslage dargelegt und die Befreiungsbestimmungen und generellen Begünstigungen werden analysiert. Zuvor wird ein historischer Überblick über die Entwicklungen in der Grunderwerbsteuergesetzgebung gegeben.

Als Praxiselement wird die vergangene Einheitswertbesteuerung im Familienbereich mit der neuen Besteuerung nach der Grundstückswertverordnung bzw nach dem Immobilienpreisspiegel verglichen und werden die Unterschiede analysiert. Vergleichsrechnungen werden angestellt um beispielhaft zu analysieren, wie die Auswirkungen sind.

In diesem Zusammenhang wird auch versucht die sachliche Rechtfertigung der Begünstigungen der Familie in der Grunderwerbsteuer zu untersuchen und darzulegen.

Die familienrechtliche Judikatur wird untersucht und auch nach Begünstigungen der Familie in anderen Rechtsordnungen wird gesucht und einzelfallbezogen ein Rechtsvergleich angestellt.

¹ vgl § 1 GrEStG 1987 idgF.

2. Historische Entwicklungen

Eingangs soll die historische Entwicklung des Grunderwerbsteuergesetzes dargelegt werden. In weiterer Folge werden die einzelnen gesetzlichen Bestimmungen untersucht und wird auf die familienrechtlichen Begünstigungen eingegangen.

2.1. Entwicklung der Grunderwerbsteuer von 1850 bis 1955

Erste Schritte zur Besteuerung unbeweglichen Vermögens sah das GebührenG 1850 vor, welches von einer „Immobilargebühr“ sprach.²

Durch das deutsche Reichsrecht erfolgte der Wechsel von der „Immobilargebühr zur Grunderwerbsteuer“. Am 01.05.1940 wurde das deutsche GrEStG 1940 in Österreich in Kraft gesetzt, welches erst durch das Grunderwerbsteuergesetz 1955³ abgelöst wurde.⁴

2.2. Grunderwerbsteuergesetz 1955 – idF BGBl I 1955/140

Mit dem Grunderwerbsteuergesetz 1955, wurde auch das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (BGBl I 1955/141) kundgemacht.

Das damalige Grunderwerbsteuergesetz geht vom Besteuerungskonzept der Gegenleistung bzw vom Wert des Grundstücks aus.⁵

In diesem Gesetz findet sich bereits ein begünstigter Personenkreis:

„Erwerbe von Grundstücken durch den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers oder durch einen vom Übergeber in Erziehung genommenes Kind unterliegen einem Steuersatz von 2 vH.“⁶

Der sonstige Steuersatz, insbesondere daher unter anderen „fremden“ Personen, war damals bei 7 vH bzw 8 vH (wertabhängig) angesiedelt.

² Kofler, Überlegungen zur mehrfachen Abgabenbelastung des entgeltlichen Grundstückserwerbs, SPRW 2014, 41; VwGH 20.08.1996, 96/16/0104; Fellner, GrEStG¹⁵, Einleitende Bemerkungen Rz 1ff.

³ BGBl I 1955/140

⁴ Kofler, SPRW 2014, 41 (44f); N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 1.

⁵ vgl § 10 GrEStG 1955.

⁶ vgl § 14 GrEStG 1955.

Der Liegenschaftserwerb war zum damaligen Zeitpunkt zwar gegenleistungsabhängig und spielte der Einheitswert eine wesentliche Rolle, jedoch war die „Familie“ bereits damals ein begünstigter Personenkreis.

2.3. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 1987/309

Das Grunderwerbsteuergesetz 1987 ändert am bisherigen Besteuerungskonzept nichts Wesentliches, denn maßgeblich sind nach wie vor die Gegenleistung bzw der Wert des Grundstücks, welcher wiederum auch vom Einheitswert abhängt. Es entspricht im Aufbau und Inhalt weitgehend dem GrEStG 1955.⁷

Der begünstigte Personenkreis, welcher somit weiterer Bestandteil war, ist im § 7 GrEStG 1987 normiert und beträgt beim Erwerb von Grundstücken:

- 1. durch den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 vH,*
- 2. durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe 2 vH.*

Im Vergleich zum Grunderwerbsteuergesetz 1955 hat sich dieser Personenkreis grds nicht erweitert, wohl ist aber der eherechtliche Aspekt der Z 2 hinzugekommen.

Im Gegensatz zur bisherigen Regelung ist der Steuersatz unter allen „anderen“ Personen auf 3,5 vH gesunken, was durch die Abschaffung von Befreiungsbestimmungen gerechtfertigt wurde.⁸

2.4. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2000/142

Mit dieser Gesetzesnovelle wurde erstmalig der dreifache Einheitswert im Gesetz verankert.⁹ Lediglich die Übergabe gegen Sicherung des Lebensunterhaltes (im land- und forstwirtschaftlichen Bereich) wurde mit dem einfachen Einheitswert beibehalten.

⁷ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 4.

⁸ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 4.

⁹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 5a.

Dies führte zum damaligen Zeitpunkt als Urkundenverfasser zu einer wahren „Übergabswelle“.

2.5. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2008/85

Die wohl bedeutendste Änderung seit dem Inkrafttreten des GrEStG 1987 brachte die genannte Novelle mit sich, welche durch die Abschaffung der Schenkungs- und Erbschaftssteuer notwendig wurde.

Mit dieser Novelle wurden die ansonsten vom Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetz erfassten Schenkungen bzw Erbschaften der Grunderwerbsteuer unterstellt. In § 4 Abs 2 GrEStG wird folgende Z 4 angefügt: *„beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird“*.

Weiters wurden auch die Befreiungsbestimmungen zum Teil neu gefasst bzw erweitert. Im Rahmen dieser Novellierung wurde auch erstmals die Partnerwohnstättenbefreiung Z 7 des § 3 GrEStG eingeführt, die noch starr mit einer 150 m² Grenze hinsichtlich der Wohnnutzfläche verbunden war.

2.6. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2012/22

Mit dieser Novelle verbunden war die Einführung der Immobilienertragsteuer (1. StabG 2012), welche zu wesentlichen Änderungen bei der Berechnung- bzw Abhandlung der Grunderwerbsteuer führte.

2.7. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2012/116

Der § 6 des Bundesgesetzes betreffend die Erhebung einer Grunderwerbsteuer wurde als verfassungswidrig aufgehoben. Die Aufhebung trat mit Ablauf des 31.05.2014 in Kraft.¹⁰

¹⁰ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴, Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 5a

2.8. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2014/36

Mit dieser Novelle erfolgte die Reparatur der als verfassungswidrig aufgehobenen Bestimmung des § 6.

Vor Aufhebung des § 6 GrEStG durch den VfGH¹¹ wurde hinsichtlich der Ermittlung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage dahingehend differenziert, ob ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Vorgang vorliegt. Im erstgenannten Fall (entgeltlicher Vorgang) war die jeweilige Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, während bei Vorliegen eines unentgeltlichen Vorgangs der (ein- oder dreifache) Einheitswert für Zwecke der Berechnung der GrESt von Relevanz war. Dies galt somit auch unabhängig vom Familienkreis. Diese Differenzierung gepaart mit der längst unterbliebenen Aktualisierung der Einheitswerte (die dazu führte, dass der Einheitswert idR nur einen Bruchteil des Verkehrswerts des jeweiligen Grundstücks betrug) war für den VfGH in Fortsetzung seiner bisherigen Rechtsprechung zu den Einheitswerten Anlass, § 6 GrEStG aus gleichheitsrechtlichen Gründen, unter Setzung einer Reparaturfrist bis 31.05.2014, aufzuheben.

Zwecks Sanierung dieses verfassungswidrigen Zustands wurden die Regelungen zur Bemessungsgrundlage im GrEStG grundlegend novelliert. Grundlegendes Prinzip ist nunmehr, dass der Wert der Gegenleistung die Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage darstellt. Dies gilt - im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage - unabhängig davon, ob ein entgeltlicher oder unentgeltlicher Grundstückserwerb vorliegt. Die Bemessungsgrundlage wurde daher von der Frage der Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit losgelöst und der gemeine Wert als quasi Mindestbemessungsgrundlage bestimmt.¹²

Die Problematik war daher bei Schenkungen an Dritte, da dahingehend immer der gemeine Wert nachgewiesen werden musste. Als Nachweise bzw zur Glaubhaftmachung des gemeinen Werts kommen neben Schätzgutachten va die in § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 Grundbuchsgebührenverordnung (GGV) angeführten Angaben und Bescheinigungen, wie etwa der geleistete Kaufpreis (soweit das Grundstück selbst erst kurz vor der Übertragung erworben wurde), vergleichbare Erwerbsvorgänge in der näheren Umgebung, Auszüge aus einem Immobilien- oder Mietpreisspiegel oder Inserate über vergleichbare Liegenschaften in der näheren Umgebung, in Betracht.

¹¹ VfGH 27.11.2012, G 77/12-6.

¹² *Petriz-Klar/Petriz*, GrESt neu - was der Notar wissen muss, NZ 2014/105, 289 (291); *Petriz-Klar/Petriz*, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I), taxlex 2015, 272; *Rohn*, Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen unentgeltlicher Erwerbe vor und nach der Steuerreform 2015/16, JEV 2015, 78.

Die Einheitswertbesteuerung erfolgte nur mehr abhängig vom familiären Verhältnis. „*Andere als die im § 7 genannten Personen*“ waren daher nicht begünstigt. Es wurde daher streng zwischen Erwerben innerhalb und außerhalb des Familienverbandes unterschieden.¹³

Für Übertragungen im begünstigten Familienkreis sieht § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG darüber hinaus eine Art Höchstbemessungsgrundlage vor, die 30 % des gemeinen Werts des Grundstücks beträgt. Diese gelangt allerdings nur dann zur Anwendung, wenn der gemeine Wert auch tatsächlich nachgewiesen wird.¹⁴

Der von der Begünstigungsbestimmung umfasste Familienkreis bestimmt sich nach § 7 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG. Dazu gehören demnach *Ehegatten, eingetragene Partner, Lebensgefährten*, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, *Elternteile, Kinder, Enkelkinder, Stiefkinder, Wahlkinder* oder *Schwiegerkinder* des Übergebers sowie *Urenkel, Großkel, Großeltern* und *Kinder und Ehegatten von Kindern, Enkel-, Stief-, Wahl- oder Schwiegerkindern*. Nicht dazu zählen hingegen Nichten und Neffen, Geschwister, sowie Pflegekinder.

Für Grundstücksübertragungen innerhalb des begünstigten Familienkreises bestehen demnach Begünstigungen: „Einerseits ist die begünstigte Bemessungsgrundlage des dreifachen Einheitswerts heranzuziehen, andererseits findet der reduzierte GrESt-Satz von 2 % Anwendung.“¹⁵

Der Lebensgefährte wurde erstmalig in den Begünstigtenkreis aufgenommen.

§ 4 GrEStG idF des Bundesgesetzes BGBl I 2014/36 differenzierte nach dem Familienverband der am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.¹⁶

Nachdem die Grunderwerbsteuer immer auch mit der gerichtlichen Eintragungsgebühr zusammenhängt, kann zufolge dieser Novelle angemerkt werden, dass kein Gleichklang der Bemessungsgrundlagen mehr bestanden hat. Dies ergab somit Probleme bei einer gemeinsamen Selbstberechnung der GrESt und der Eintragungsgebühr.

Der Umfang des begünstigten Familienkreises im GrEStG und im GGG ist unterschiedlich definiert. Während für GrESt-Zwecke lediglich *Ehegatten, eingetragene Partner, Lebensgefährten*, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, *Elternteile, Kinder, Enkelkinder, Stiefkinder, Wahlkinder* oder *Schwiegerkinder* des Übergebers hierzu zäh-

¹³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 3.

¹⁴ Petritz-Klar/Petritz, NZ 2014/105, 289 (291).

¹⁵ Petritz-Klar/Petritz, NZ 2014/105, 289 (291f); Komarek, GrEStG: Bemessungsgrundlage und Tarif bei (teil-)entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vor und nach dem StRefG 2015/2016, JEV 2015, 86.

¹⁶ Fellner, GrEStG¹⁵ § 4 Rz 1c.

len, umfasst der begünstigte Familienkreis nach § 26a GGG darüber hinaus Pflegekinder, oder deren Kinder sowie Geschwister, Nichten und Neffen des Überträgers.

Es wird innerhalb des begünstigten Familienkreises auch nicht zwischen der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken und sonstiger Grundstücke unterschieden. Während im Bereich der GrESt entweder der einfache (bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) oder der dreifache Einheitswert (bei den übrigen Grundstücken) die GrESt-Bemessungsgrundlage bildet, ist für die Berechnung der Eintragungsgebühr bei Übertragungen innerhalb des Familienkreises immer der dreifache Einheitswert des Grundstücks heranzuziehen. Darüber hinaus ist auch der Anwendungsbereich der begünstigten gesellschaftsrechtlichen Übertragungen im GGG weiter.¹⁷

2.9. Grunderwerbsteuergesetz 1987 – idF BGBL I 2015/118

Im Zuge der Steuerreform 2015/16 wird das Grunderwerbsteuergesetz erneut grundlegend reformiert. Neben einer umfassenden Ausweitung der grunderwerbsteuerpflichtigen und grunderwerbsteuerbefreiten Tatbestände werden auch die Bemessungsgrundlagen und Tarife neu geregelt. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage wird die Trennung zwischen Übertragungen innerhalb und außerhalb des Familienverbandes aufgegeben, für die Frage der Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit des Erwerbs und den anzuwendenden Tarif hat der Familienstand, der durch Verweis auf § 26a Abs 1 Z 1 GGG definiert wird, aber weiterhin Relevanz.¹⁸ Der im GGG erwähnte Personenkreis gilt als bevorzugt bzw begünstigt.

Mit dieser Novelle kam auch das überwiegende Aus für die Einheitswertbesteuerung¹⁹, und wurde die Bemessung nach dem Grundstückswert²⁰ geschaffen.

Ein gänzlich neues Berechnungsmodell wurde eingeführt, welches nicht auf den Einheitswert oder auf Gegenleistungen abstellt, sondern auf wesentliche Kriterien, die das Objekt sowie Grund und Boden betreffen.

¹⁷ *Petritz-Klar/Petritz*, NZ 2014/105, 289 (296).

¹⁸ *Komarek*, JEV 2015, 86 (87).

¹⁹ *Lattner/Schmidt*, Der Grundstückswert in der Grunderwerbsteuer, Sachverständige 2016, 142.

²⁰ *Kirchmayr/Achatz*, Grundstückswertverordnung im Spannungsfeld zwischen Verwaltungsökonomie und Steuergerechtigkeit, taxlex 2015, 365.

Bei der Partnerwohnstättenbefreiung wurde die 150 m² Grenze, welche bisher starr als Obergrenze und somit Anwendungsvoraussetzung zu sehen war, nunmehr als Freibetrag ausgestaltet und wurde die Begünstigung auch für den Erwerb von Todes wegen aufgenommen.²¹

Nunmehr werden Erwerbe auch nicht mehr ausschließlich von einem bestimmten Personenkreis abhängig gemacht, sondern gilt es in erster Linie die Art des Rechtsgeschäftes zu untersuchen.²² Die Unterscheidungen zwischen unentgeltlich, teilentgeltlich und entgeltlich wurden in das Gesetz aufgenommen.

Auch findet sich daher erstmalig der direkte Begriff von „Ehegatten, Eltern, Kinder – daher Familie“ udgl im Gesetz nicht mehr.

Beim Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist durch das StRefG 2015/16 keine wesentliche Änderung eingetreten. Der einfache Einheitswert wurde beibehalten.²³ Änderungen erfolgten lediglich im Zusammenhang mit der Vereinigung und dem Übergang von Anteilen an Personen- und Kapitalgesellschaften.²⁴

Seit der Einführung des GrEStG 1987 war die Grunderwerbsteuer entweder vom Wert der Gegenleistung oder vom Wert des Grundstücks zu berechnen. Während bei entgeltlichen Übertragungen der Wert der Gegenleistung maßgeblich war und ist, war bei unentgeltlichen Übertragungen (ua Schenkungen, Erbschaften), der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken sowie der Anteilsvereinigung ursprünglich der Wert des Grundstücks maßgeblich. Als Wert des Grundstücks wurde gemäß § 6 GrEStG idF vor GrEStG-Novelle 2014 der Einheitswert bzw ein Vielfaches desselben herangezogen. Aufgrund der unterschiedlichen Behandlung entgeltlicher und unentgeltlicher Grundstückserwerbe und angesichts der seit Jahrzehnten nicht mehr aktualisierten Einheitswerte hob der VfGH die Bestimmung des § 6 GrEStG idF vor GrEStG-Novelle 2014 als verfassungswidrig auf. Die gesetzliche Anpassung erfolgte zeitgerecht mit der GrEStG-Novelle 2014. Mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 wird das GrEStG erneut wesentlichen Änderungen unterzogen.²⁵

²¹ *Lumper/Lumper-Wiesinger*, Grunderwerbsteuer neu – mit Fokus auf die Auswirkungen im Familienbereich, EF-Z 2016/28, 66.

²² *Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 19.

²³ *Komarek*, JEV 2015, 86 (90).

²⁴ *Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 25.

²⁵ *Komarek*, JEV 2015, 86.

2.10. Resümee

Die letzten Jahrzehnte haben viele Änderungen in der Grunderwerbsteuer mit sich gebracht. Besonders prägend sind mE die Entwicklungen der letzten Jahre, beginnend mit der Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer und die damit verbundenen Konsequenzen in der Grunderwerbsteuer.

Die letzten Jahre waren weiters von verfassungsrechtlich bedingten Aufhebungen geprägt. Das Besteuerungssystem wurde mehrmals grundlegend verändert und der Grundstückwert wurde geschaffen. Der Familienverband spielt, wie ersichtlich, schon seit jeher eine wesentliche Rolle und dieser wurde zunehmend erweitert. Auch der Lebensgefährte wird in den Begünstigtenkreis aufgenommen und ist seitdem fixer Bestandteil. Mit der letzten prägenden Novelle wird der Begriff der „Familie“ nunmehr über das GGG definiert.

Inwieweit mit der aktuellen Rechtslage nunmehr eine zukunftsichere Regelung getroffen wird, ist abzuwarten.

3. Die Rechtsnatur der Grunderwerbsteuer

Steuern erfüllen im Wesentlichen drei Funktionen, nämlich Finanzierungsfunktion, Umverteilungsfunktion sowie Lenkungsfunktion. Die Finanzwissenschaft unterscheidet Steuern, Beiträge und Gebühren. Steuern sind Geldleistungen an Gebietskörperschaften ohne unmittelbare Gegenleistung.²⁶ Die GrESt wird aus fiskalischen Gründen erhoben und kann durch Gewährung von Steuerbegünstigungen rechtspolitische Zwecke verfolgen.²⁷

Steuern können weiters nach verschiedenen Kriterien eingeteilt werden, unter anderem wird nach der Anknüpfung unterschieden, ob die Steuern an persönliche Umstände, an bestimmte Objekte oder an bestimmte Vorgänge anknüpfen. Demnach sind daher insbesondere Personen-, Objekt- und Verkehrsteuern zu unterscheiden. Verkehrsteuern knüpfen an bestimmte Vorgänge im wirtschaftlichen oder im rechtlichen Verkehr an.²⁸

Zu den Verkehrsteuern zählt insbesondere die Grunderwerbsteuer (sie ist genau genommen eine Rechtsverkehrsteuer da sie Rechtsvorgänge erfasst, die eine Rechtsänderung herbeiführen²⁹), die den Erwerb von Grundstücken im Inland erfasst. Sie ist eine gemeinschaftliche Bundesabgabe.³⁰ Gemeinschaftliche Bundesabgaben werden vom Bund beschlossen und eingehoben. Die Länder und Gemeinden erhalten davon einen Anteil, der im Finanzausgleichsgesetz bestimmt wird.³¹

Die Grunderwerbsteuer knüpft grundsätzlich bereits an das Verpflichtungsgeschäft³² an. Ihr unterliegen Kaufverträge und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründen, zB auch Schenkungen. Auch Eigentumserwerbe an einem Grundstück ohne vorangegangenes Verpflichtungsgeschäft fallen darunter, insbesondere daher Erwerbe von

²⁶ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 3; <https://www.bmf.gv.at/steuern/startseite-steuern.html> „...um seine Aufgaben erfüllen zu können, benötigt der Staat Einnahmen. Zu diesem Zweck erhebt er Steuern, Gebühren und sonstige Abgaben...“ (19.11.2019).

²⁷ *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 1.

²⁸ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 2; <https://www.bmf.gv.at/steuern/immobilien-grundstuecke/grunderwerbsteuer-startseite.html> (19.11.2019); VwGH 20.02.1992, 90/16/0170.

²⁹ *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 1 Tz 2.

³⁰ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 [Tz 461]; *Fellner*, GrEStG¹⁵, Einleitende Bemerkungen, Rz 6.

³¹ <https://www.bmf.gv.at/budget/finanzbeziehungen-zu-laendern-und-gemeinden/besteuerungsrechte-und-abgabenertraege.html> (19.11.2019); *Fellner*, GrEStG¹⁵, Einleitende Bemerkungen, Rz 6.

³² „Als Verpflichtungsgeschäft wird der Abschluss des schuldrechtlichen Vertrages angesehen, durch den der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erwirbt“, VwGH 12.11.1952, 2809/50; ansonsten könnte man die GrESt durch Nichteintragung des Eigentumsrechtes im Grundbuch umgehen, vgl *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 Tz 461.

Todes wegen. Weitere Erwerbsvorgänge sind: *Abtretungs- oder Kettengeschäfte, Erwerbe der Verwertungsbefugnis sowie Anteilsvereinigungen und Gesellschafterwechsel.*³³

Die Tatbestände des derzeit geltenden § 1 GrEStG (1987) wurden im Interesse der Rechtskontinuität unverändert aus dem GrEStG 1955 übernommen. § 1 GrEStG 1955 geht wiederum auf § 1 GrEStG 1940 zurück, das in Österreich im Zuge der Einführung reichsrechtlicher Vorschriften am 01.05.1940 in Kraft trat. Das GrEStG 1940 baut schließlich weitgehend auf dem 1927 neuerlich bekannt gemachten GrEStG 1919 auf. Hintergrund und Anlass des GrEStG 1987 war die Aufhebung der GrESt-Tatbestände in § 1 Abs 1 Z 1 und § 1 Abs 2 GrEStG 1955 durch den Verfassungsgerichtshof. Demnach bestand die Zielsetzung des Gesetzgebers in der Sanierung der Verfassungswidrigkeit verbunden mit einer grundlegenden Reform dieses Steuerrechtsgebiets. Seit dem Inkrafttreten wurde der Tatbestand des § 1 GrEStG mehrfach geändert bzw adaptiert. Hervorzuheben sind dabei die jüngeren Änderungen im Zuge des StRefG 2015/16³⁴, wodurch ua der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG für Personengesellschaften geschaffen sowie die Anteilsvereinigung gem § 1 Abs 3 GrEStG novelliert wurde.³⁵

An dieser Stelle sei noch ergänzend erwähnt, dass ein Vorvertrag als solcher noch keine Grunderwerbsteuerrechtlichen Konsequenzen auslöst³⁶; eine Punktation dagegen schon.³⁷ Hinsichtlich der Option, entsteht die Steuerschuld erst mit der Ausübung des Optionsrechtes.³⁸

³³ *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 [Tz 462]; vgl dazu insbesondere § 2 GrEStG 1987 idgF.

³⁴ BGBl I 2015/118.

³⁵ *Mechtler/Pinetz* in *Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 1 Rz 1; *Fellner*, GrEStG¹⁵, Einleitende Bemerkungen Rz 1.

³⁶ *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 131a.

³⁷ *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 1 Tz 132.

³⁸ *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 133a.

4. Steuertatbestände

In der Praxis überwiegen im familiären Bereich in der Regel die Übertragung von Liegenschaftsvermögen zu Lebzeiten sowie auch der Erwerb von Todes wegen. Das Grunderwerbsteuergesetz bezeichnet die eine Steuerpflicht nach § 1 GrEStG auslösenden Rechtsvorgänge als Erwerbsvorgänge.³⁹

Es gilt daher zu prüfen, ob die Übertragung von Liegenschaftsvermögen zu Lebzeiten oder von Todes wegen unter Erwerbsvorgänge iSd GrEStG fallen und welche Objekte von den Erwerbsvorgängen umfasst sind.

§ 1 des GrEStG sieht in dessen Abs 1 als steuerauslösend insbesondere Rechtsvorgänge vor, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks (bzw grundstücksgleichen Rechts) begründen oder übertragen, sowie Rechtsvorgänge, die zum Eigentumserwerb des Grundstücks führen.⁴⁰ § 1 Abs 1 des GrEStG stellt grundsätzlich den Haupttatbestand dar, denn dieser enthält jene Rechtsvorgänge, die auf den Erwerb des Eigentums gerichtet sind (Ziffer 1) sowie auch jene Fälle, denen kein Verfügungsgeschäft vorangegangen ist (Ziffer 2).⁴¹

Als Rechtsvorgänge die zum Eigentumserwerb führen, können beispielhaft angeführt werden: Kaufverträge, Schenkungsverträge, Tauschverträge.

Zum Erwerb ohne Verfügungsgeschäft gehört klassischerweise der Erwerb von Todes wegen.

Ob ein Rechtsvorgang als grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang zu qualifizieren ist, ist ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften und somit insbesondere nach § 1 GrEStG zu beurteilen.⁴²

Der Erwerbsvorgang ist verwirklicht, wenn sämtliche Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Tatbestände des § 1 GrEStG knüpfen dabei hauptsächlich an die äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung an und leiten daraus abgabenrechtliche Folgen ab.⁴³

³⁹ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 2; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 1.

⁴⁰ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 2f.

⁴¹ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 4.

⁴² VwGH 30.05.1994, 89/16/0061.

⁴³ VwGH 22.11.1984, 83/16/0162; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 1.

Für die Auslegung der in § 1 Abs 1 GrEStG genannten zivilrechtlichen Begriffe, wie zB „Rechtsgeschäft“, „Eigentum“ oder „Übereignung“, ist daher auf die Auslegungsregeln des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB) zurückzugreifen. Es gilt daher nach den Vorschriften des ABGB zu prüfen, ob ein Grunderwerbsteuerpflichtiger Kaufvertrag vorliegt.⁴⁴

Ungeachtet dieser Anknüpfung an die formalrechtliche Gestaltung ist allerdings eine Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten nach der Rsp des Verwaltungsgerichtshofes nicht gänzlich ausgeschlossen. Vielmehr gilt die wirtschaftliche Betrachtungsweise nach der Ansicht des VwGH auch im Bereich des Verkehrssteuerrechts immer dann, wenn sich der Abgabenbehörde ein Sachverhalt darbietet, bei dem eine rein formalrechtliche Beurteilung zu Ergebnissen führen würde, die dem Sinn und Zweck des betreffenden Abgabengesetzes klar zuwiderlaufen würde. Der wahre wirtschaftliche Gehalt ist daher wesentlich. Neben dem allfälligen Urkundeninhalt ist daher insbesondere auch der tatsächliche Charakter des Erwerbsvorganges wesentlich.⁴⁵

Jeder Erwerbsvorgang für sich löst eigenständig Grunderwerbsteuerpflicht aus. Jeder Sachverhalt/Rechtsgeschäft ist gesondert auf die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale zu prüfen. Hierbei können aber auch für jeden Erwerbsvorgang mögliche Befreiungsbestimmungen geprüft werden.⁴⁶

Ob ein Rechtsgeschäft einen der in § 1 GrEStG aufgestellten Steuertatbestände erfüllt, ist ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften zu beurteilen.⁴⁷

Der Ort des Abschlusses des Rechtsgeschäfts ist für die Grunderwerbsteuerpflicht unbeachtlich. Die Steuerpflicht kann daher auch im Ausland begründet werden. Es ist nicht einmal erforderlich, dass die errichtete Urkunde ins Inland gebracht wird. Auch die Staatsbürgerschaft hat auf die Steuerpflicht keinen Einfluss. Steuerpflichtig sind aber immer nur Erwerbsvorgänge, die sich auf ein inländisches Grundstück beziehen.⁴⁸

Für die Grunderwerbsteuerpflicht wesentlich ist der Wechsel des Rechtsträgers im Hinblick auf ein inländisches Grundstück (Territorialitätsprinzip)⁴⁹ oder ein grundstücksgleiches Recht. Den

⁴⁴ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 6.

⁴⁵ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹, § 1 Rz 7; vgl VwGH 11.09.2014, 2013/16/0025.

⁴⁶ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 9.

⁴⁷ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 3.

⁴⁸ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 12; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 4.

⁴⁹ Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 2 Rz 4, 5.

am Rechtsvorgang Beteiligten muss daher die Fähigkeit zukommen ein Rechtsträger zu sein. Rechtsträger ist, wer Träger von Rechten und Verbindlichkeiten sein kann.⁵⁰ Im Sinne der Bestimmungen des ABGB kommt die Fähigkeit zum Rechtserwerb sowohl natürlichen als auch juristischen Personen zu.⁵¹

Nicht als Rechtsträger gelten jene Gemeinschaften und Vermögensmassen, denen nach der Rechtsordnung nicht die Fähigkeit zukommt, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Hierzu zählen zB die GesbR, die stille Gesellschaft, die Insolvenzmasse, die Verlassenschaft (ruhende Nachlass), die Miteigentumsgemeinschaft.⁵² Dem ruhenden Nachlass, kommt trotz Festlegung im Zuge des ErbRÄG 2015⁵³ als juristische Person, keine Rechtsträgereigenschaft zu.⁵⁴

Besteht zwischen Erwerber und Veräußerer Personenidentität, kann kein Erwerbsvorgang iSd § 1 GrEStG verwirklicht werden.⁵⁵ Identität der Rechtsträger ist jedoch bei Organschaftsverhältnissen nicht gegeben sowie auch nicht, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter ein Grundstück überträgt. Hier werden Erwerbsvorgänge verwirklicht.⁵⁶

Als besondere Form der Eigentumsübertragung und somit Verwirklichung eines Erwerbsvorganges gilt die Errichtung einer Gütergemeinschaft. Die Übertragung von einem Ehegatten auf den anderen unterliegt gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG der Grunderwerbsteuerpflicht. Auch bei Vereinbarung einer Gütergemeinschaft unter Lebenden kann Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst werden, wenn nur ein Partner einen Kaufvertrag unterzeichnet.⁵⁷

Der Übergang von Todeswegen auf den Erben ist jedoch ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Ziffer 2 GrEStG. Auch der Erwerb im Rahmen einer Überlassung an Zahlungs statt gemäß § 154 f AußStrG ist grunderwerbsteuerpflichtig.⁵⁸

⁵⁰ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 5.

⁵¹ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 14.

⁵² N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 7f.

⁵³ BGBl I 2015/87.

⁵⁴ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 140.

⁵⁵ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 29; hier kann zB die Ab- und Zuschreibung eines Grundstücks zwischen verschiedenen Einlagezahlen eines Eigentümers genannt werden oder die Zuschreibung von Trennstücken bei Durchführung von Teilungen im eigenen Gutsbestand; mwN N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 8.

⁵⁶ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ § 1 Tz 11f.

⁵⁷ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 139.

⁵⁸ Mechtler/Pinetz in Mechtler/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 1 Rz 143.

5. Grundstücksbegriff

Unter „Grundstück“ iSd Grunderwerbsteuergesetzes ist ein inländisches Grundstück iSd bürgerlichen Rechtes zu verstehen.⁵⁹ Zum Grundstück gehören der Grund und Boden, das Gebäude, der Zuwachs und das Zugehör. Einem Grundstück gleichzusetzen ist das Baurecht sowie das Superädifikat.⁶⁰

Der Grundstücksbegriff besteht im Wesentlichen seit dem GrEStG 1955 und wurde bis dato nicht entscheidend geändert.⁶¹

Dem bürgerlichen Recht entsprechend ist im GrESt-Recht unter „Grundstück“ sowohl ein noch unbebautes Grundstück zu verstehen als auch ein Grundstück, auf dem bereits ein Gebäude errichtet wurde.⁶²

Welche Anteilsgröße (Miteigentumsanteil) an einem Grundstück übertragen wird, ist nicht von Bedeutung, sodass als „Grundstücke“ auch ideelle Anteile an Grundstücken gelten und ist ein ideeller Anteil somit Gegenstand eines Erwerbsvorganges iSd § 1 GrEStG.⁶³

Auf das bereits angeführte Territorialitätsprinzip kann verwiesen werden, wonach der Steuerpflicht nur inländische Grundstücke unterliegen.⁶⁴

⁵⁹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Tz 6; Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 2 Rz 6; Kanduth-Kristen, Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG - ein Vergleich, taxlex 2018, 36; Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 2 Rz 7ff.

⁶⁰ Doralt, Steuerrecht 2018/19 [Tz 464].

⁶¹ Hofmann in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 2 Rz 1.

⁶² N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Tz 2.

⁶³ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Tz 3a.

⁶⁴ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Tz 4.

6. Ausnahmen von der Besteuerung

Das Grunderwerbsteuergesetz sieht in seinem § 3 Ausnahmen von der Besteuerung vor. Diese Befreiungsbestimmungen sind grundsätzlich auf alle Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG anzuwenden.⁶⁵ Die Befreiungsbestimmungen gelten auch unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz.⁶⁶ Begünstigungen dienen dem Erhalt des Familienbesitzes.⁶⁷

Schon im GrEStG 1955 gab es eine Vielzahl von begünstigten Bestimmungen. Mit dem GrEStG 1987 wurden die obigen Bestimmungen vereinfacht und zusammengefasst.⁶⁸ Das Grunderwerbsteuerrecht sollte vereinfacht werden. Es fand eine Zusammenführung der Ausnahmebestimmungen im § 3 GrEStG statt, wobei mit dieser Zusammenführung auch eine Reduktion der Ausnahmen verbunden war. Dies im Hinblick auf die Senkung des Steuersatzes unter Wahrung des Steueraufkommens.⁶⁹

Die heutigen Befreiungsbestimmungen sind somit allesamt im § 3 GrEStG zusammengefasst, weitere Begünstigungen gibt es dementsprechend nicht. Der aufgezählte Katalog ist eine taxative Auflistung.⁷⁰

Hinsichtlich dieser Befreiungen ist zu unterscheiden, ob der gesamte Rechtsvorgang als solcher befreit ist (Befreiungen im engeren Sinn, zB Bagatellerwerb), oder ob nur ein bestimmtes Ausmaß befreit ist und daher ein Freibetrag anzuwenden ist (Begünstigung, zB Betriebsfreibetrag).⁷¹

Steuerbefreiungen führen jedoch nicht dazu, dass der Erwerbsvorgang nicht dem Finanzamt anzuzeigen wäre. Für das Grundbuch ist in jedem Fall die Vorlage einer Unbedenklichkeitsbescheinigung iSd § 160 BAO oder einer Selbstberechnungserklärung erforderlich.⁷²

Diese Rechtsvorgänge bleiben obwohl steuerfrei, grds steuerbar. Dadurch dass Rechtsvorgänge als steuerbar gelten, kommen zB weiterhin die gebührenrechtlichen Begünstigungen zur Anwendung.⁷³

⁶⁵ Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 4.

⁶⁶ Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 6.

⁶⁷ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁴ Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 6.

⁶⁸ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 1ff.

⁶⁹ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 4.

⁷⁰ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 10ff.

⁷¹ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 12.

⁷² Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 19.

Die Begünstigungen des § 3 GrEStG kommen grds allen natürlichen und juristischen Personen zu. Zu unterscheiden sind an dieser Stelle die persönlichen und die sachlichen Befreiungen.⁷⁴

Für die Anwendung von diesen Begünstigungen gilt das Stichtagsprinzip, dh zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sind die Voraussetzungen zu prüfen, wobei es diesbezüglich Abweichungen bei Betriebsübertragungen gibt.⁷⁵ Sind daher die Voraussetzungen erfüllt, so gilt die Begünstigung grds endgültig. Nachträgliche Änderungen sind, mit Ausnahmen der Ziffern 2, 2a und 7 leg cit, unbeachtlich.⁷⁶

Die Ausnahmen von der Besteuerung sind von der Abgabenbehörde von Amts wegen zu beachten; es bedarf keines Parteienantrags. Die Abgabenbehörde wird die Steuerbefreiung nicht versagen können, auch wenn der Steuerpflichtige es verabsäumt hat, einen entsprechenden Antrag zu stellen oder wenn er seine Interessen nicht wahrnimmt. Es trifft den Abgabepflichtigen nach der Rsp aber eine gesteigerte Mitwirkungspflicht.⁷⁷

Ein Verzicht auf abgabenrechtliche Begünstigungen ist grds nicht möglich, es sei denn, die Begünstigung wäre antragsgebunden und ein solcher Antrag wird nicht gestellt oder es liegt ein Wahlrecht oder eine gesetzlich geregelte Möglichkeit bzw Fiktion eines Verzichts vor.⁷⁸

Obigen Ausführungen ist zu entnehmen, dass Begünstigungen auch außerhalb des Familienverbandes vorhanden sind, wohl aber sind diese insbesondere für den Familienverband von Bedeutung. Familienbezogen werden folgende Befreiungsbestimmungen hervorgehoben und genauer untersucht:

6.1. Betriebsfreibetrag - § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG

Der unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerb von Betrieben, Teilbetrieben und Sondervermögen wird unter bestimmten Voraussetzungen dreifach begünstigt:⁷⁹

⁷³ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 16ff; gem § 19 Abs 2 Satz 2 GebG ergibt sich eine Gebührenbefreiung für Nebengeschäfte, die in einer Urkunde über ein Hauptgeschäft abgeschlossen werden, sofern das Hauptgeschäft der Grunderwerbsteuer unterliegt.

⁷⁴ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 22ff.

⁷⁵ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 24.

⁷⁶ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 10.

⁷⁷ VwGH 25.2.1993, 92/16/0011; *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 19.

⁷⁸ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 19.

- es gelangt ein Betriebsfreibetrag von € 900.000,00 (Begünstigung in Form eines Freibetrages) zur Anwendung,
- es ist der Stufentarif anzuwenden und
- es sieht das Gesetz eine Deckelung mit max 0,5% des Grundstückswertes vor.

Diese Befreiungsbestimmung gilt für Betriebsübergaben infolge von Tod, Alter oder bestimmter Funktionseinschränkungen in der Person des Übergebers. Es handelt sich hierbei um eine Begünstigung in Form eines Freibetrages, welcher auch mehrmals ausgenutzt werden kann.⁸⁰

Der Freibetrag kann auch kumulativ mit anderen Ausnahmebestimmungen zur Anwendung gelangen.⁸¹

An dieser Stelle ist auch auf die Bestimmungen des NeuFöG idgF und die NeuFöG-Richtlinien⁸² zu verweisen. Neben dem Betriebsfreibetrag sehen diese Bestimmungen weitere Begünstigungen vor.⁸³

6.1.1. Anwendungsvoraussetzungen

Die Anwendung dieser Befreiungsbestimmungen ist an wesentliche Kriterien geknüpft, die Voraussetzung für die Anwendbarkeit sind.

6.1.2. Teilentgeltlichkeit, Unentgeltlichkeit

Durch das StRefG 2015/16 wurde die Anwendbarkeit des Freibetrags für Betriebsübertragungen auf teilentgeltliche Rechtsvorgänge erweitert, sodass erstmals sowohl unentgeltliche als auch teilentgeltliche Betriebsübertragungen in den Anwendungsbereich des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG fallen. Für entgeltliche Betriebsübergaben steht wie bisher kein Freibetrag zu.⁸⁴

⁷⁹ *Beiser*, SWK-Spezial, Praxisfälle zur Steuerreform (2015) 15.

⁸⁰ *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 62ff.

⁸¹ *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 66.

⁸² Richtlinie des BMF vom 19.12.2008, BMF-010222/0282-VI/7/2008

⁸³ dazu ausführlich: *Kanduth-Kristen*, GrESt und NeuFöG-Freibetrag bei Betriebsübertragungen ab 1.1. 2016, taxlex 2016, 297; Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017.

⁸⁴ *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 67; *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 69.

Zunächst wurden gleichzeitig mit der Neufassung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG an anderer Stelle Legaldefinitionen für die Begriffe „unentgeltlich“, „teilentgeltlich“ und „entgeltlich“ aufgenommen.⁸⁵

Kurz zusammengefasst, lässt sich diese Unterscheidung wie folgt darstellen.

Ein unentgeltlicher Vorgang liegt vor, wenn

- die Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswerts beträgt
- der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird oder gem § 14 Abs 1 Z 1 WEG 2002 erfolgt oder
- der Erwerb unter Lebenden im Familienverband iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG erfolgt

Ein teilentgeltlicher Vorgang liegt vor, wenn

- die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70% des Grundstückswerts beträgt oder
- die Höhe der Gegenleistung nicht zu ermitteln ist

Entgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswerts beträgt.

Vorfrage für die Anwendbarkeit dieser Begünstigung ist daher, ob ein Erwerbsvorgang als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich zu qualifizieren ist.

Für den Fall der Unentgeltlichkeit bzw Teilentgeltlichkeit ist relevant, ob sodann der Freibetrag zu 100% (gänzlich unentgeltlich) oder nur aliquot zur Anwendung gelangt.

In diesem Zusammenhang ist daher auch zu klären, ob die vorgesehene „Unentgeltlichkeitsfiktion“ für den Personenkreis gemäß § 26a Abs 1 Z 1 GGG auch für die Anwendung des Betriebsfreibetrages gilt bzw relevant ist?

Dies ist zu bejahen, da auch im Rahmen von Betriebsübertragungen im begünstigten Personenkreis unabhängig vom Vorliegen tatsächlicher Gegenleistungen jedenfalls Unentgeltlichkeit anzunehmen ist. Infolge eines Todesfalls gilt diese Fiktion auch unabhängig vom Angehörigenkreis.⁸⁶ In diesem Zusammenhang kann daher der Familienverband (im Sinne des GGG) jeden-

⁸⁵ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 68.*

⁸⁶ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 69f;* somit ist eine Gegenleistung in diesen Fällen nicht von Bedeutung.

falls – im Vergleich zu anderen Personen – hervorgehoben werden und nimmt er eine besondere Stellung ein.

6.1.3. Persönliche Voraussetzungen – Erwerber

Der Erwerber muss sowohl beim Erwerb von Todes wegen als auch beim Erwerb unter Lebenden eine natürliche Person sein. Nicht begünstigt sind daher Erwerbe durch juristische Personen wie Kapitalgesellschaften, Personengesellschaften, Vereine, Stiftungen sowie Anstalten öffentlichen Rechts. Ob eine nachträgliche Einbringung in eine Kapitalgesellschaft Missbrauch darstellt und einen Nacherhebungstatbestand bewirkt bleibt offen bzw kann nicht abschließend beurteilt werden.⁸⁷

6.1.4. Persönliche Voraussetzungen – Übergeber

Beim Übergeber muss es sich ebenfalls um eine natürliche Person handeln, die obigen Einschränkungen gelten daher analog.⁸⁸

Dabei muss der Übergeber zusätzlich:

- das 55. Lebensjahr⁸⁹ vollendet haben oder
- wegen körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver Funktionseinschränkungen nachweislich in einem Ausmaß erwerbsunfähig⁹⁰ sein, dass er nicht in der Lage ist,
 - seinen Betrieb fortzuführen oder
 - die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.⁹¹

⁸⁷ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 77; Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 70.*

⁸⁸ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 78; Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 71.*

⁸⁹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 82, „Das 55. Lebensjahr muss vollendet sein und zwar spätestens beim Erwerb des wirtschaftlichen Eigentums“; sodann sind keine weiteren Anwendungsvoraussetzungen notwendig.*

⁹⁰ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 87, „Der erforderliche Nachweis über das Vorliegen einer Erwerbsunfähigkeit kann auf zwei Arten erbracht werden, nämlich durch ein vom Abgabepflichtigen beizubringendes medizinisches Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen oder durch die medizinische Beurteilung des für den Abgabepflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträgers.“; mwN EStR 2000, Rz 7314 f.*

⁹¹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 87.*

6.1.5. Begünstigtes Vermögen

Von der Begünstigung erfasst sind ausschließlich Übertragungen von Grundstücken, die:

- zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebs gehören, der der Einkunftserzielung gem § 2 Abs 3 Z 2 oder 3 EStG dient (§ 3 Abs 1 Z 2 lit a TS 1 1 Fall GrEStG),
- zum Betriebsvermögen eines erworbenen Teilbetriebs gehören, der der Einkunftserzielung gem § 2 Abs 3 Z 2 oder 3 EStG dient (§ 3 Abs 1 Z 2 lit a TS 1 2 Fall GrEStG), oder
- einer Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen) und zusammen mit Mitunternehmeranteilen von einem qualifizierten Übergeber zugewendet werden (§ 3 Abs 1 Z 2 lit a TS 2 GrEStG).⁹²

An dieser Stelle sei erwähnt, dass es keine Einschränkung auf inländische Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmerschaften gibt, wohl erfolgt aber die Einschränkung auf inländische Grundstücke, da nur diese der GrESt unterliegen.⁹³ Auf die Unterscheidung zwischen gewillkürtem oder notwendigem Betriebsvermögen kommt es nicht an.⁹⁴

Im GrEStG finden sich keine Definitionen für „Betrieb“ und „Teilbetrieb“. Zur Auslegung sind daher einkommensteuerliche Grundsätze heranzuziehen.⁹⁵

Die Übertragung von Grundstücken im Betriebsvermögen eines Betriebs oder Teilbetriebs ist daher nur dann begünstigt, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb der Einkunftserzielung gem § 2 Abs 3 Ziffer 2 oder 3 EStG, somit der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb, dient. Grundstücksübertragungen iRd Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe fallen seit dem StRefG 2015/16 nicht mehr in den Anwendungsbereich des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG, sondern sind allenfalls nach der nunmehr separaten Regelung des § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG begünstigt.⁹⁶

Für die Anwendbarkeit der Begünstigung ist nicht notwendigerweise eine Übertragung eines gesamten Betriebs oder eines gesamten Teilbetriebs erforderlich. Wird daher nicht ein gesamter Betrieb bzw Teilbetrieb übergeben, kann jedoch allenfalls ein gekürzter Freibetrag zustehen. Dies jedoch nur dann, wenn ein Anteil von mindestens einem Viertel (25%) des Betriebs übergeben wird. Dieses Ausmaß muss daher in einem Vorgang übertragen werden. Ein begünstigter

⁹² *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 88.

⁹³ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 91.

⁹⁴ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 92.

⁹⁵ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 93.

⁹⁶ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 94.

sukzessiver Erwerb ist nicht möglich. Diese 25% Regelung ist aus Sicht des Übergebers und nicht auf Übernehmerseite zu erfüllen.⁹⁷

6.1.6. Ausmaß des Freibetrages

Durch das StRefG 2015/2016 wurde in § 4 Abs 1 GrEStG der Grundstückswert als Ersatz- bzw Mindestbemessungsgrundlage für die GrESt eingeführt. Gleichzeitig wurde der Freibetrag von vormals € 365.000,00 erhöht auf € 900.000,00.

Anhand eines einfachen Beispiels soll eine Berechnung dargestellt werden.⁹⁸

Im Rahmen eines begünstigten Betriebsübergangs wird ein Betriebsgrundstück mit einem Grundstückswert von € 1.200.000,00 an die Nichte übertragen; die darauf entfallenden Schulden betragen € 480.000,00 und werden von der Nichte übernommen.

Aufgrund der Fiktion gem § 7 Abs 1 Ziffer 1 lit c GrEStG handelt es sich um einen unentgeltlichen Vorgang im Familienverband. Der Betriebsfreibetrag ist daher im ungekürzten Ausmaß von € 900.000,00 heranzuziehen. Für die Berechnung der GrESt nach dem Stufentarif gem § 7 Abs 1 Ziffer 2 lit a GrEStG verbleibt nach Abzug des Freibetrags eine Bemessungsgrundlage iHv € 300.000,00. Die GrESt beträgt € 2.250,00:

$$\begin{array}{rcl} 0,5 \% \text{ für die ersten } € 250.000,00 & = & € 1.250,00 \\ + 2 \% \text{ für die übrigen } € 50.000,00 & = & € 1.000,00 \end{array}$$

Alternativ ist die Deckelung gem § 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG zu berücksichtigen, wonach max 0,5% des Grundstückswertes als Steuer anfallen.

Bei teilentgeltlichen Erwerben kommt es somit zu einer Aliquotierung des Freibetrags. Der Freibetrag verringert sich daher aliquot in jenem Ausmaß, der dem entgeltlichen Teil entspricht und nur dieser gekürzte Freibetrag kommt derart zur Anwendung, dass er vom unentgeltlichen Teil abgezogen werden kann.⁹⁹

Dies soll anhand eines konkreten Beispiels dargelegt werden:¹⁰⁰

Im Rahmen eines begünstigten Betriebsübergangs wird ein Betriebsgrundstück mit einem Grundstückswert von € 1.200.000,00 an einen Dritten übertragen; die darauf entfallenden Schulden betragen € 480.000,00 und werden vom Dritten übernommen.

Es handelt sich um einen Erwerb außerhalb des Familienverbands. Die Gegenleistung beträgt 40 % des Grundstückswertes; es liegt somit ein teilentgeltlicher Erwerb iSd § 7 Abs 1 Ziffer 1 lit a TS 2 GrEStG vor. Der teilentgelt-

⁹⁷ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 95ff.

⁹⁸ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 110.

⁹⁹ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 111f.

¹⁰⁰ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 114.

liche Erwerb ist für Zwecke des Freibetrags in einen unentgeltlichen Teil (60 % oder € 720.000,00 Grundstückswert) und einen entgeltlichen Teil (40 % oder € 480.000,00 Grundstückswert) zu zerlegen.

Der Betriebsfreibetrag ist im Ausmaß des entgeltlichen Teils, somit um 40 %, zu kürzen und steht iHv € 540.000,00 zu (€ 900.000,00 – € 360.000,00 [40 % von € 900.000,00]).

Der aliquote Freibetrag ist für den unentgeltlichen Teil zu berücksichtigen: Für diesen verbleibt für die Berechnung der GrESt nach dem Stufentarif gem § 7 Abs 1 Ziffer 2 lit a GrEStG nach Abzug des aliquoten Freibetrags eine Bemessungsgrundlage iHv € 180.000,00 (€ 720.000,00 anteiliger Grundstückswert – € 540.000,00 aliquoter Freibetrag).

Die GrESt für den unentgeltlichen Teil beträgt nach dem Stufentarif € 900,00 (0,5 % × € 180.000,00); alternativ ist die Deckelung gem § 7 Abs 1 Ziffer 2 lit b GrEStG zu berücksichtigen.

Für den entgeltlichen Teil ergibt sich für die ungekürzte Bemessungsgrundlage bei Anwendung des Tarifs von 3,5 % eine GrESt iHv € 16.800,00.

Wird nur ein (qualifizierter) Teil eines Betriebes übertragen, steht der Freibetrag bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nur im dem Anteil des übertragenen Teiles am gesamten Betrieb entsprechenden Ausmaß zu.¹⁰¹

6.1.7. Aliquotierung bei Erwerben durch mehrere Erwerber

Erfolgt ein Erwerb von begünstigtem Vermögen durch mehrere Erwerber, steht jedem Erwerber ein aliquoter, seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechender Freibetrag zu.

Der Freibetrag kommt daher nicht mehrfach zur Anwendung bzw erhöht sich nicht in Abhängigkeit von der Anzahl der Erwerber; vielmehr wird der insgesamt zur Verfügung stehende Freibetrag auf die Erwerber aufgeteilt.¹⁰²

Folgendes Beispiel kann dargestellt werden:¹⁰³

A hinterlässt seiner Tochter B 20 % und seinem Sohn C 80 % seines Bauunternehmens mit einem steuerlichen Wert (für den Gesamtbetrieb) von € 1.000.000,00. Im Betriebsvermögen ist ein Betriebsgrundstück mit einem Grundstückswert von € 400.000,00 enthalten.

Da der gesamte Betrieb übergeht, steht der Freibetrag insgesamt in voller Höhe zu.

Dieser verteilt sich auf die Tochter B mit € 180.000,00 (€ 900.000,00 × 20 %) und den Sohn C mit € 720.000,00 (€ 900.000,00 × 80 %).

¹⁰¹ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 115.

¹⁰² Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 118.

¹⁰³ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 120.

6.1.8. Kombination der Aliquotierungsvorschriften

In Einzelfällen kann es zu einer Kombination der Aliquotierungsvorschriften kommen. Dabei ist zunächst der Grundsatz zu beachten, dass bei anteiligen Übertragungen der Freibetrag in Summe nur einmal in voller Höhe geltend gemacht werden kann. Da bei Erwerben durch unterschiedliche Erwerber auch unterschiedliche Gegenleistungen denkbar sind, hat in weiterer Folge eine Zuordnung des nach dem ersten Schritt verbleibenden höchstmöglichen Freibetragsteils zu den jeweiligen Erwerbern und anschließend allenfalls eine weitere Reduktion in Abhängigkeit der Gegenleistung auf Ebene des einzelnen Erwerbers zu erfolgen.¹⁰⁴

Beispiel:¹⁰⁵

A überträgt 70 % seines Gewerbebetriebs an die Dritten B (40 %) und C (30 %). Der Grundstückswert des zugehörigen Betriebsgrundstücks beträgt € 1.000.000,00. Die darauf entfallenden Schulden betragen anteilig € 280.000,00 und werden je zur Hälfte von B und C übernommen.

Aufgrund der Übertragung eines Anteils von 70 % des Betriebs ist der maximal anwendbare Freibetrag auf € 630.000,00 ($€ 900.000,00 \times 70 \%$) beschränkt. Davon kann B maximal € 360.000,00 ($€ 630.000,00 \times 40 \% / 70 \%$) und C maximal € 270.000,00 ($€ 630.000,00 \times 30 \% / 70 \%$) beanspruchen. Das Verhältnis der Gegenleistung zum anteiligen Grundstückswert beträgt 35 % aus Sicht von B ($€ 140.000,00 / € 400.000,00$) bzw 46,67 % aus Sicht von C ($€ 140.000,00 / € 300.000,00$). Es liegt jeweils ein teilentgeltlicher Erwerb vor. Die maximal verfügbaren Freibetragsteile sind im Ausmaß des jeweiligen entgeltlichen Teils zu kürzen. Demnach kann B einen Freibetragsteil iHv € 234.000,00 ($€ 360.000,00$ gekürzt um 35 % davon) und C einen Freibetragsteil iHv € 144.000,00 ($€ 270.000,00$ gekürzt um 46,67 % davon) geltend machen.

6.1.9. Behaltefrist und Nacherhebung

Gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG darf der Erwerber – bei sonstiger Nacherhebung der GrESt ohne Berücksichtigung des Freibetrags – das begünstigte Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon innerhalb einer Behaltefrist von fünf Jahren nicht

- entgeltlich oder unentgeltlich übertragen,
- betriebsfremden Zwecken oder
- (im Falle eines Betriebs oder Teilbetriebs) aufgeben.

Diese Bestimmung soll den Missbrauch verhindern.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 121.

¹⁰⁵ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 122.

¹⁰⁶ Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 103.

Seit Inkrafttreten des StRefG 2015/16 unterscheidet das GrEStG zwischen unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsvorgängen. Im § 3 Abs 1 Ziffer 2 lit f GrEStG kam es jedoch zu keiner Anpassung, sodass nach dem Wortlaut der Bestimmung unverändert entgeltliche und unentgeltliche, nicht aber teilentgeltliche Übertragungen innerhalb der Behaltefrist eine Nacherhebung auslösen. Eine Durchbrechung der Behaltefrist durch teilentgeltliche Übertragungen kann vom Gesetzgeber wahrscheinlich nicht gewollt sein. Insofern kann wohl nicht im Umkehrschluss eine Unschädlichkeit teilentgeltlicher Übertragungen unterstellt werden, sondern ist von einem Redaktionsversehen auszugehen und die Lücke durch analoge Anwendung der Regelung zu unentgeltlichen und entgeltlichen Übertragungen zu schließen.¹⁰⁷

Für Umstände, die zur Nacherhebung der GrESt führen, besteht eine Anzeigepflicht des Erwerbers (also Steuerschuldners) gegenüber dem Finanzamt. Die maßgebliche Frist beträgt einen Monat ab Eintritt der Umstände. Die Regelung in § 3 Abs 1 Z 2 lit f GrEStG kann als Ausfluss der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gem § 119 BAO gesehen werden.¹⁰⁸

6.1.10. Deckelung

Im Zuge des StRefG 2015/16 wurde für Erwerbe, die unter diese Ausnahmebestimmung fallen, eine Deckelung eingeführt. Die GrESt ist demnach für unentgeltliche Erwerbe (bzw bei teilentgeltlichen Erwerben für deren unentgeltlichen Teil) mit 0,5 % des Grundstückswerts gedeckelt, wobei für die Ermittlung des Deckelungsbetrages kein Freibetrag in Abzug gebracht werden kann. Der derart ermittelte Betrag ist der GrESt nach dem Stufentarif gem § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG auf die um den Freibetrag gekürzte Bemessungsgrundlage gegenüberzustellen; die jeweils niedrigere GrESt kommt zur Anwendung. Die Deckelung selbst ist in § 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG geregelt.¹⁰⁹

¹⁰⁷ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 123.*

¹⁰⁸ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 138.*

¹⁰⁹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 146.*

6.2. Betriebsfreibetrag - § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG

Mit dem StRefG 2015/16 erfolgte die Trennung der Ausnahmebestimmungen bei Betriebsübertragungen, sodass für die Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe ein eigener Steueratbestand (Z 2a leg cit) geschaffen wurde.

Die wesentlichen Änderungen der Ziffer 2 sind für die Ziffer 2a unbeachtlich.¹¹⁰

In den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/16 wurde festgehalten, dass diese Befreiungsbestimmung unverändert bleibt.¹¹¹

6.2.1. Anwendungsvoraussetzungen

Regelungsgegenstand des § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG ist die Übergabe land- und forstwirtschaftlicher Betriebe infolge Tod, Alter oder bestimmter Funktionseinschränkungen in der Person des Übergebers.¹¹²

Wiederum ist diese Begünstigung als Freibetrag konzipiert, welcher € 365.000,00 beträgt.¹¹³ Sinngemäß kann auf obige Ausführungen verwiesen werden.

6.2.2. Begünstigtes Vermögen

Der Begünstigung unterliegen nur land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, wo auch Bezug auf das Bewertungsgesetz zu nehmen ist.¹¹⁴ Auf die Größe des Vermögens kommt es nicht an.¹¹⁵

Wie auch bei der allgemeinen Betriebsbefreiung kommt es darauf an, ob der Betrieb oder Teilbetrieb zur Einkunftserzielung gem § 2 Abs 3 Z 1 EStG, in diesem Zusammenhang somit zur Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft dient.¹¹⁶

¹¹⁰ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 148.

¹¹¹ ErlRV 684 BlgNR XXV. GP 35.

¹¹² *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 149.

¹¹³ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 150.

¹¹⁴ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 154.

¹¹⁵ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 156.

¹¹⁶ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 157.

6.2.3. Persönlichen Voraussetzungen – Erwerber

Entgegen der obigen Ausführungen ist diese Befreiungsbestimmung auf Übergaben an Personen im Familienverband des § 26 a Abs 1 Z 1 GGG beschränkt. Es kommt somit zu einem engeren Anwendungsbereich, wobei durch die Erweiterung des Familienverbandes wiederum eine Erleichterung eingetreten ist.¹¹⁷

6.2.4. Persönlichen Voraussetzungen – Übergeber

Es kommt wiederum auf das Alter und den Gesundheitszustand des Übergebers an, wie bereits sinngemäß oben angeführt, und darf auf das vorherige Kapitel verwiesen werden.¹¹⁸

6.2.5. Gegenleistungen

Für die Anwendbarkeit dieser Begünstigung darf eine Gegenleistung nicht vorhanden, nicht ermittelbar oder nur geringer als der Einheitswert des Grundstücks sein.¹¹⁹

Entgegen der ansonsten geltenden Unentgeltlichkeitsfiktion für den begünstigten Personenkreis des § 26a Abs 1 Z 1 GGG, kommt dieser in diesem Zusammenhang keine Bedeutung zu. Unabhängig vom sonstigen Regime hat daher eine Gegenleistungsprüfung zu erfolgen und sind in diesem Zusammenhang auch eine andere Bemessungsgrundlage sowie ein anderer Steuersatz vorhanden. Eine Prüfung zwischen unentgeltlich und teilentgeltlich hat nicht zu erfolgen.¹²⁰

6.2.6. Freibetragshöhe

Maximal können € 365.000,00 von der Bemessungsgrundlage als Freibetrag abgezogen werden. Entgegen der sonstigen Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG erfolgte keine Erhöhung des Freibetrages.¹²¹

¹¹⁷ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 162; *Fellner*, GrEStG¹⁵, § 3 Rz 57.

¹¹⁸ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 163.

¹¹⁹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 165; Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 2.2.

¹²⁰ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 170.

¹²¹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 171.

Ausdrücklich gilt dieser Freibetrag somit nur für den land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert nicht aber für den allenfalls vorhandenen Wohnungswert.

6.2.7. Sonstiges

Hinsichtlich der Aliquotierung und der Behaltefrist sowie Nacherhebung kann auf die obigen Ausführungen zur Z 2 verwiesen werden, da diese im Grundsatz ident sind und den gleichen Anwendungsvoraussetzungen unterliegen.

6.3. Erwerbe durch den Ehegatten und eingetragenen Partner - § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG

Die Einführung dieser Bestimmung erfolgte mit dem Schenkungsmeldungsgesetz 2008 und entspricht im Wesentlichen dem bisherigen § 15 Abs 1 Z 1 lit c ErbStG. Bisher war die festgeschriebene Wohnnutzfläche von 150 m² als Voraussetzung¹²² anzusehen und stellt diese m²-Grenze nunmehr einen Freibetrag dar. Überstieg daher seinerzeit die Wohnnutzfläche 150 m² war überhaupt keine Begünstigung möglich, währenddessen jetzt die über 150 m² hinausgehende Fläche steuerpflichtig ist. Es kommt daher zum Wandel von einer Freigrenze zu einem Freibetrag.¹²³

Die Größe des Grundstücks ist für die m²-Frage nicht von Bedeutung und unterliegt diese keiner Beschränkung.¹²⁴

Diese Entwicklung stellt eine wesentliche Erleichterung und Schaffung eines größeren Anwendungsbereiches in der Praxis dar, da bei Grenzfällen, geringfügiges Überschreiten der m²-Grenze, unsachgemäße Unterscheidungen das Ergebnis waren.

¹²² siehe zur Befreiungsschädlichkeit VwGH 11.4.1991, 90/16/0038.

¹²³ *Lumper/Lumper-Wiesinger*, EF-Z 2016/28 (66); *Laber/Zeiler* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 271.

¹²⁴ *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 160.

6.3.1. Anwendungsvoraussetzung

Anwendungsvoraussetzung ist der Erwerb unmittelbar durch den (Ehe-) Partner¹²⁵ zur Anschaffung oder Errichtung einer gemeinsamen Wohnstätte.¹²⁶ Der gleichzeitige Erwerb sowie der Erwerb von einem Dritten sind von der Befreiungsbestimmung nicht umfasst.¹²⁷

Im Gegensatz zur ursprünglichen Fassung der Bestimmung idF SchenkMG 2008 kommt die Bestimmung nicht mehr nur bei unentgeltlichen Erwerben (Schenkungen) zwischen (Ehe-)Partnern zur Anwendung, sondern auch bei entgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerben. Das Erbringen von Gegenleistungen stellt daher kein Hindernis mehr dar. Gerade dieser Fall ist in der Praxis sehr häufig anzutreffen, wenn zB ein (Ehe-) Partner zufolge der Miteigentumsbegründung anteilig Verbindlichkeiten übernimmt.¹²⁸

Relevant und weiters Voraussetzung für die Anwendbarkeit ist der Erwerb eines Hälfteanteils.¹²⁹

Die Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses ist weitere Voraussetzung. Es gibt daher keine Anwendung für Zweitwohnungen bzw Miteigentumsanteile an einem Objekt mit mehreren Wohnungen.¹³⁰

Gerade diese Unterscheidung ist in der Praxis von großer Bedeutung.

Zusätzlich gibt es eine zeitliche Komponente, die zu verfolgen ist. Grundsätzlich ist die gemeinsame Wohnung binnen 3er Monate zu beziehen und ist bei Neuerrichtung einer Wohnstätte eine Bezugsfrist von 8 Jahren vorgesehen.¹³¹

Der Hintergrund des Erwerbes steht jedoch nicht im Vordergrund, denn auch das bloße Anschreibenlassen eines Partners (Begründung von Miteigentum) wird unter die Begünstigung subsumiert sowie auch der Umzug in eine größere Wohnung.¹³²

¹²⁵ Die Ausdehnung auf Erwerbe unter eingetragenen Partner erfolgte mit dem EPG, BGBl I 2009/135.

¹²⁶ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 258; *Beiser*, SWK-Spezial Praxisfälle zur Steuerreform (2015) 18.

¹²⁷ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 156.

¹²⁸ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 263; *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 156.

¹²⁹ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 159.

¹³⁰ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 264.

¹³¹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 265.

¹³² *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 269; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 2.4.2.; Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Pkt. 2.2.2.

Auch bei Übertragung eines Rohbaus, ist die Begünstigung anwendbar. Auf die vorgenannten Fristen ist jedoch Acht zu geben.¹³³

6.3.2. Wohnnutzfläche

Für die Praxis ergeben sich viele Fragen. Welche Flächen sind für die Berechnung der 150 m² Freigrenze heranzuziehen?

Die Befreiungsbestimmungen stellen für die Ermittlung des Freibetrages auf die Wohnnutzfläche ab. Die Befreiungsbestimmungen beziehen sich auf den Grundstückswert des ganzen Grundstücks (also Gebäude samt Grund und Boden). Die Wohnnutzfläche dient als Messbetrag für das Ausmaß der Befreiung.¹³⁴

Hinsichtlich der Wohnnutzfläche ist auf die Bestimmungen der Wohnbauförderungsgesetze und der dazu ergangenen Judikatur Bezug zu nehmen. Der Wohnnutzflächenbegriff der Befreiungsbestimmung ist strikt von jenem nach der Grundstückswertverordnung (GrWV) zu unterscheiden. So sind Keller- und Garagenflächen im Sinne der GrWV pauschal zu berücksichtigen, werden aber der Wohnnutzfläche iSd Befreiungsbestimmung nicht zugerechnet. Wobei in diesem Sinne für Wohnzwecke ausgestattete Kellerflächen zu 100% zur Wohnnutzfläche zählen.¹³⁵

Eine Unterteilung eines Raumes in Flächen für Wohnzwecke und dafür nicht geeignete Fläche ist nicht zulässig. Es ist daher auch stets auf die konkrete Eignung Rücksicht zu nehmen.¹³⁶

6.3.3. Wegfall der Begünstigung, Nacherhebung

Werden die vorgenannten Bezugsfristen¹³⁷ nicht eingehalten bzw ändern sich im Nachhinein die Eigentumsverhältnisse¹³⁸ kommt es zu einer Nachversteuerung.

¹³³ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 2.4.1.

¹³⁴ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 2.5.

¹³⁵ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 2.5.1.

¹³⁶ Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG, § 3 Tz 161; eine ausführliche Beschreibung über die Eignung als Wohnnutzfläche siehe Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG¹ § 3 Tz 162.

¹³⁷ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 295f.

¹³⁸ Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 3 Rz 297f.

Der Steuerschuldner hat Umstände die zum Wegfall der Begünstigung führen binnen einem Monat nach ihrem Eintritt dem zuständigen Finanzamt zu melden.¹³⁹

6.4. Erwerbe von Todes wegen durch den Ehegatten und eingetragenen Partner - § 3 Abs 1 Z 7a GrEStG

Mit dem StRefG 2015/16 wurde in diesem Zusammenhang der Erwerb von Todes wegen durch Ehegatten und eingetragene Partner eingeführt – vgl § 3 Abs 1 Z 7a GrEStG und soll den bisherigen Erwerb unter Lebenden ergänzen.¹⁴⁰

Die Befreiungsbestimmung kommt beim Erwerb von Todes wegen „einer Wohnstätte“ oder „eines Anteiles an dieser“ zur Anwendung.¹⁴¹

Im Vergleich zur Befreiung beim Erwerb unter Lebenden knüpft diese Bestimmung nicht an den starren „Hälfte-Erwerb“ an, sondern ist es irrelevant ob der Erwerb als Miteigentümer oder Nichteigentümer erfolgt. Daher ist der Zuerwerb eines weiteren Anteils sowie auch der Erwerb der ganzen Liegenschaft begünstigt. Diese Begünstigung ist auch nur auf Teilerwerbe anzuwenden, wenn neben dem Ehegatten zB auch Kinder Miterben sind und Anteile am Grundvermögen übernehmen.¹⁴²

Voraussetzung für die Anwendung dieser Bestimmung ist, dass das betroffene Grundstück dem Erwerber im Zeitpunkt des Todes als Hauptwohnsitz gedient hat.¹⁴³ Der Nachweis ist durch eine Meldebestätigung zu erbringen (vgl § 1 Abs 7 MeldeG).¹⁴⁴

Mit der Begünstigung soll sichergestellt werden, dass der überlebende (Ehe-)Partner seinen bisherigen Hauptwohnsitz beibehalten kann, ohne dafür steuerlich belastet zu werden. Entsprechend dieser Zielrichtung des Gesetzes ist es daher nicht entscheidend, ob der verstorbene (Ehe-) Partner im Zeitpunkt des Todes seinen Hauptwohnsitz an der begünstigten Wohnstätte hatte. Genauso wenig ist es für die Anwendung der Befreiung maßgeblich, ob die Wohnstätte bis zum Todeszeitpunkt das dringende Wohnbedürfnis beider (Ehe-)Partner befriedigt hat.¹⁴⁵

¹³⁹ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 303.

¹⁴⁰ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 169.

¹⁴¹ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 170.

¹⁴² *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 308; Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 2.5.

¹⁴³ *Bodis in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 173.

¹⁴⁴ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 310f.

¹⁴⁵ *Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 3 Rz 309.

Zum Begriff der Wohnnutzfläche kann sinngemäß auf das vorherige Kapitel zur Befreiung beim Erwerb unter Lebenden verwiesen werden.

6.5. Die Berechnung in der Praxis

Für die Berechnung der Befreiung ergibt sich zB folgende Formel unter Zugrundelegung eines Beispiels:

Ein Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von 210 m² weist einen Grundstückswert gemäß Pauschalwertmodell (nach der GrWV) von € 225.000,00 auf. Auf der Liegenschaft befindet sich auch ein Nebengebäude mit einem Grundstückswert gemäß Pauschalwertmodell von € 15.000,00. Diese Liegenschaft wird vom Ehepartner des Verstorbenen erworben.

| | | |
|------------------|--------------------|--------|
| Wohnnutzfläche: | 210 m ² | 100% |
| Freibetrag: | 150 m ² | 71,43% |
| steuerpflichtig: | 60 m ² | 28,57% |

Grundstückswert sind zB € 225.000,00

| | | | |
|-----------------|--------------------|--------|--------------|
| Steuerbefreit | 150 m ² | 71,43% | € 160.717,50 |
| Steuerpflichtig | 60 m ² | 28,57% | € 64.282,50 |

Die Grunderwerbsteuer ist daher vom steuerpflichtigen Teil des Wohngebäudes von € 64.282,50 samt Nebengebäude (welches nicht befreit ist) von € 15.000,00, daher von gesamt € 79.282,50 mit dem Stufentarif (hier 0,5%) zu berechnen.

6.6. Aktuelle Entwicklungen

Mit dem Jahressteuergesetz (JStG) 2018 wurde auch die Erweiterung für diese Begünstigung auf Schenkungsverträge auf den Todesfall übernommen.¹⁴⁶

¹⁴⁶ JStG 2018, BGBL I 2018/62; *Endfellner/Puchinger*, Das Jahressteuergesetz 2018, FJ 2018, 133 (141); *Petritz-Klar*, Änderungen im GebG, im GrEStG sowie im VersStG, taxlex 2018, 215 (217).

6.7. Sonstige Befreiungsbestimmungen

Das Hauptaugenmerk für diese Arbeit liegt auf den vorgenannten Befreiungsbestimmungen. Nicht unerwähnt gelassen werden sollen jedoch auch die übrigen Ausnahmebestimmungen des § 3 GrEStG, die natürlich auch fallweise für den „Familienverband“ eine Rolle spielen.

Im Wesentlichen sind zu erwähnen der Bagatellerwerb gem § 3 Abs 1 Z 1a GrEStG, Realteilungen gem § 3 Abs 2 GrEStG sowie die Befreiung im Rahmen eines Flurbereinigungsverfahrens gem § 3 Abs 1 Z 4 GrEStG.

7. Die Grundstückswertverordnung

Die Steuerberechnung erfolgt gemäß § 4 GrEStG grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, welche sich nach § 5 GrEStG bestimmt. Es wird bei der Gegenleistung von der Regelbemessungsgrundlage gesprochen.¹⁴⁷

Die Mindestbemessungsgrundlage¹⁴⁸ bzw Ersatzbemessungsgrundlage ist jedoch der Grundstückswert¹⁴⁹. Dieser seit der GrESt-Novelle 2015/16 neu geschaffene Wert stellt eine besondere Herausforderung für die Parteienvertreter dar, da viele Schritte und ausführliche Erhebungen notwendig sind um zur Steuerbemessungsgrundlage zu gelangen.¹⁵⁰

Da das GrEStG selbst keine näheren Regelungen über den Grundstückswert enthält, gilt es zu prüfen, wo sich die näheren Regelungen und Bestimmungen diesbezüglich finden.

Die näheren Regelungen über den im Gesetz vorhandenen Begriff des Grundstückswertes finden sich in der Grundstückswertverordnung. Im § 4 Abs 1 GrEStG findet sich eine Verordnungsermächtigung, wonach das Bundesministerium für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler ermächtigt ist, durch Verordnung die näheren Umstände und Modalitäten für die Berechnung des Grundstückswertes festzulegen; dies unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung.¹⁵¹

Die Anwendung der Grundstückswertverordnung gilt grds für sämtliche Erwerbe.

Von der Grundstückswertverordnung ausgenommen ist der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen. Für dieses Vermögen ist unter bestimmten Voraussetzungen noch der Einheitswert heranzuziehen. Der Einheitswert, welcher daher in den letzten Jahrzehnten (vor allem im familiären Bereich) immer eine wesentliche Grundlage für die Besteuerung gespielt hat, verschwindet somit beinahe zur Gänze aus dem Grunderwerbsteuergesetz.

Auch bei landwirtschaftlichen Übergaben ist die Berechnung des landwirtschaftlichen Wohngebäudes nach den Bestimmungen der Grundstückswertverordnung vorzunehmen.

¹⁴⁷ *Beiser*, SWK-Spezial Praxisfälle zur Steuerreform (2015) 19.

¹⁴⁸ *Petriz-Klar/Petriz*, taxlex 2015, 272 (278).

¹⁴⁹ *Gruber*, Grunderwerbsteuer bei Erwerben von Todes wegen, iFamZ 2016, 182.

¹⁵⁰ *Rainer*, Grundstückswertverordnung 2016, immolex 2015, 325.

¹⁵¹ *Pülzl*, Die Grundstückswertverordnung, FJ 2016, 1 (2).

Die Mindestbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher der Grundstückswert bzw allenfalls der nachgewiesene geringere gemeine Wert.¹⁵²

Im Zuge der letzten Grunderwerbsteuernovelle wurde festgehalten, dass die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer folgende Kriterien erfüllen muss:

- *transparente und nachvollziehbare Ermittlung*
- *unstrittig und vorhersehbar*
- *hoher Grad an Objektivierung*
- *Erhalt der Selbstberechnungsquote*
- *Verfassungskonformität.*¹⁵³

Der Grundstückswert wurde eigens für das GrEStG geschaffen und definiert. Dieser Wert soll dem gemeinen Wert bzw dem Verkehrswert entsprechen. Grund waren insbesondere die verfassungsrechtlichen Bedenken bei der Einheitswertbesteuerung. Der Grundstückswert wird in diesem Sinne zwischen 50% und 80% des tatsächlichen Verkehrswertes liegen und kann als ein vom gemeinen Wert abgeleiteter Wert (geringerer) Wert angesehen werden. Daher steht es noch immer frei den geringeren gemeinen Wert nachzuweisen.¹⁵⁴

7.1. Der Grundstückswert

Der Grundstückswert ist wie bereits oben angeführt ein „neu geschaffener Wert“ zum Zwecke der Steuerbemessung in der Grunderwerbsteuer. Er stellt wie bereits oben erwähnt die neue Mindestbemessungsgrundlage dar.¹⁵⁵

Zur Anwendung gelangt der Grundstückswert zB daher:

- bei unentgeltlich Übertragen
- bei Übertragungen, wo die Gegenleistung geringer ist als er
- bei Anteilsvereinigungen gemäß § 1 Abs 3 und § 1 Abs 2a GrEStG
- bei Vorgängen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes¹⁵⁶

¹⁵² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 19.

¹⁵³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 19.

¹⁵⁴ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 26.

¹⁵⁵ Komarek, JEV 2015, 86 (87); BFG 27.9.2016, RV/7105140/2014, immolex 2017/69.

¹⁵⁶ dazu ausführlich: Petritz-Klar/Petritz, Steuerreform 2015/16: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer - Umgründungen, taxlex 2016, 172.

- bei Erwerben innerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG
- bei Vorgängen gemäß § 41 Abs 3 und 4 ImmoInvFG.¹⁵⁷

Außerhalb des Familienverbandes iSd § 26a GGG hat daher eine Prüfung zwischen Entgeltlichkeit, Teilentgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit zu erfolgen.

Der Grundstückswert kann auf zwei Varianten ermittelt werden, nämlich aufgrund des Pauschalwertmodells bzw anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels.¹⁵⁸

Für jede wirtschaftliche Einheit kann das Bewertungssystem frei gewählt werden.

Dies stellt besonders in der Praxis eine bedeutende Rolle dar. Denn oftmals kann es vorkommen, dass mehrere wirtschaftliche Einheiten übertragen werden und die Berechnungen unterschiedliche Ergebnisse ergeben. So kann aufgrund der Wahlfreiheit die steuerliche Belastung optimiert werden.

Immer vorbehalten ist der Nachweis des tatsächlichen geringeren Wertes.¹⁵⁹

Bei der Auswahl der Methoden hat zunächst eine Aufwandserhebung stattzufinden und kann sodann der geringere Wert angesetzt werden.¹⁶⁰

7.1.1. Pauschalwertmodell

Das Pauschalwertmodell ist ein vereinfachtes Wertermittlungsverfahren, mit welchem der Grundstückswert, welcher aus dem dreifachen Bodenwert sowie dem Gebäudewert besteht, in einfacher und vorhersehbarer Weise zu ermitteln ist.¹⁶¹

Der Grundstückswert im Rahmen des Pauschalwertmodells besteht somit aus der Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 S 1 BewG (Grundwert) und dem (anteiligen) Wert des Gebäudes (Gebäudewert). Je nach Beschaffenheit ist entweder

¹⁵⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 26a.

¹⁵⁸ Brauner, StB (FN 1), Aktuelles zur Immobilienbesteuerung, VWT 2017, 79 (80 f).

¹⁵⁹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 28.

¹⁶⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 29.

¹⁶¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 32f.

nur ein Teil zu ermitteln oder ist der Grundstückswert die Summe aus Boden- und Gebäudewert.¹⁶²

7.1.1.1. Boden- bzw Grundwert

Grundlage für die Berechnung des Bodenwertes ist ein von Lagefinanzamt festgelegter Bodenwert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Dieser Bodenwert kann elektronisch im Wege des FinanzOnline¹⁶³ erfragt werden. Grds sind nur elektronische Anfragen zulässig, welche Parteienvertreter im Vollmachtsnamen der Partei durchführen können (es bedarf einiger Schritte im Menü, damit eine Bodenwertanfrage gestellt werden kann).¹⁶⁴

Der so abgefragte Bodenwert ist sodann in jedem Fall vorweg zu verdreifachen. Der daraus resultierende Wert ist mit dem entsprechenden Hochrechnungsfaktor gemäß Grundstückswertverordnung zu multiplizieren. Der Hochrechnungsfaktor dient zur Berücksichtigung unterschiedlicher Wertentwicklungen der verschiedenen Gemeinden.¹⁶⁵

7.1.1.2. Gebäudewert

Für die Frage des Gebäudewertes ist vorweg zu klären, was unter einem Gebäude zu verstehen ist. Als Gebäude gilt demnach prinzipiell jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist.¹⁶⁶

Bauruinen und abbruchreife Gebäude stellen keine Bewertungsobjekte dar, sodass kein Gebäudewert zu ermitteln ist. Für Gebäude welche weder für Wohn- noch für andere Zwecke nutzbar sind, ist keine Nutzfläche bzw Bruttogrundrissfläche zu ermitteln. Das Vorliegen solcher Um-

¹⁶² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 34.

¹⁶³ <https://finanzonline.bmf.gv.at/fon/> (19.11.2019).

¹⁶⁴ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 36ff.

¹⁶⁵ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 39.

¹⁶⁶ VwGH 21.12.1956, 1391/54; EStR 2000 Rz 3140.

stände unterliegt der freien Beweiswürdigung. Zu prüfen wäre jedoch noch die Möglichkeit einer anderen Nutzung, zB Lagermöglichkeit bzw Büro.¹⁶⁷

Für in Bau befindliche Gebäude, wird anhand der konkreten Baustufe unterschieden. Gebäude ohne Dachstuhl, welche auch keinen Schutz vor äußeren Einflüssen bieten, sind nicht zu bewerten, währenddessen unter der Voraussetzung der vorgenannten Kriterien schon ein „einfachstes Gebäude“ angenommen werden kann. Ab dem Beginn der Nutzung bzw ab Erfüllen der Voraussetzungen für eine Benutzungsbewilligung bzw Fertigstellungsmeldung ist der volle Gebäudewert zu ermitteln.¹⁶⁸

Die Raumhöhe (zB eine Dachschräge) hat auf die Eigenschaft als Gebäude keinen Einfluss und ist damit in keiner Weise zu berücksichtigen.¹⁶⁹

7.1.1.3. tatsächliche Nutzfläche versus Bruttogrundrissfläche

Damit der Gebäudewert ermittelt werden kann, bedarf es der Erhebung der Nutzfläche des Gebäudes. Für die Urkundenverfasser bzw den Gerichtskommissär im Verlassenschaftsverfahren ergeben sich daher neue Aufgaben der Datenermittlung und Aufbewahrung.

Zur Erhebung der Daten wird man sich in der Praxis eines Erhebungsblattes (Beispiel siehe Anhang) bedienen, welcher von den Beteiligten sodann zu unterfertigen ist, damit in diesem Sinne dem § 11 Abs 3 GrEStG entsprochen wird.

Alternativ dazu kann anhand der Bruttogrundrissfläche¹⁷⁰ die Berechnung erfolgen. Die Bruttogrundrissfläche ist um pauschal 30% zu kürzen, da diese Flächen enthält, die nicht zur Nutzfläche gehören. Des Weiteren sind Kellerflächen generell nur mit 50% anzusetzen.¹⁷¹

Die Wohnnutzfläche als solche ist im GrEStG nicht näher definiert. Auslegungshilfen sollen entsprechende Landeswohnbauförderungsgesetze bieten.¹⁷²

¹⁶⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 41.; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.3.2.

¹⁶⁸ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 42.; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.4.

¹⁶⁹ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 4.6.

¹⁷⁰ gem § 3 Abs 2 Z 1 a) GrWV ist die Bruttogrundrissfläche jene Fläche, welche sich aus der Summe aller Grundrissflächen aller Grundrissebenen eines Gebäudes errechnet. Die Grundrissfläche ist die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschoßes. Ein unausgebauter Dachboden stellt keine Grundrissebene dar.

¹⁷¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 43.

¹⁷² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 45.

Das Kärntner Wohnbauförderungsgesetz¹⁷³ definiert im seinem § 5 Z 6 die Nutzfläche zB wie folgt:

„als Nutzfläche: die gesamte Bodenfläche einer Wohnung einschließlich Loggien und Wintergärten abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen (Ausnahmen); bei größeren Wohnanlagen auch die Bodenfläche der Räumlichkeiten, die den Bewohnern der Wohnanlage als Gemeinschaftsräume oder der Verwaltung dienen; beim Abzug der Wandstärken ist von der Netto-Grundrissfläche auszugehen und bei Bauten mit verputzten oder verkleideten Wänden die aus den Planmaßen (Rohbaumaße) errechnete Grundrissfläche um 2 % zu verringern; Keller- und Dachbodenräume, soweit sie ihrer Lage, baulichen Ausgestaltung, Raumhöhe und Ausbaumöglichkeit nach für Wohnzwecke nicht geeignet sind, Treppen, Balkone, Terrassen sowie für landwirtschaftliche Zwecke spezifisch ausgestattete Räume in Verbindung mit einer Wohnung sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen;“

Im Vergleich mit der Grundstückswertverordnung § 3 Abs 2 Z 1 a) finden sich daher einige Parallelen:

„Als Nutzfläche gilt die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärken sowie der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen und Ausnahmen. Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen. Die Fläche des Kellers ist im Ausmaß von 35% anzusetzen, es sei denn, es liegt nachweislich ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke vor. Ein Keller ist eine bauliche Anlage, die ganz oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt. Die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugabstellplatzes ist ebenfalls im Ausmaß von 35% anzusetzen.“

Im Rahmen der Grundstückswertverordnung ergeben sich Besonderheiten für gewisse Gebäudeteile, die somit automatisch einen anderen prozentuellen Ansatz finden.

Keller: Wie oben angeführt, findet bei der Bruttogrundrissfläche für den Keller eine automatische Kürzung um 50% statt. Voraussetzung für die Eigenschaft als Keller ist, dass diese bauliche Anlage ganz oder überwiegend, das heißt zu mehr als 50%, unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt.¹⁷⁴ Im Umkehrschluss kann daher angenommen werden, dass freistehende, umgangssprachlich als Keller bezeichnete, Geschoße den normalen 100% Wertansatz finden. Grundsätzlich sind die somit ermittelten Flächen sodann mit 35% anzusetzen.

¹⁷³ LGBl 2017/68.

¹⁷⁴ § 3 GrWV.

Garagen: Sie stellen auch eine Besonderheit dar, denn je nach Art und Bauweise ergeben sich unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe. Soweit nämlich eine Garage Teil einer Grundrissebene ist, ist sie bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche, wie oben bei der Kellerfläche angeführt, mit 50% anzusetzen. Dies gilt auch bei Garagen, die nicht Teil der Grundrissebene sind. Weiters relevant ist die Bauart. Daher kann eine Garage sowohl einfachstes Gebäude sein oder eben nicht. Den Wertansatz für ein einfachstes Gebäude verhindert eine Verbindungstür mit dem Hauptgebäude sowie bei in Gebäuden integrierten Garagen.¹⁷⁵ Grundsätzlich sind die somit ermittelten Flächen wie oben mit 35% anzusetzen. Sofern jedoch die Garage als einfachstes Gebäude eingestuft werden kann, bleibt der 35%-Abschlag außer Ansatz.¹⁷⁶

Kfz-Abstellplätze: Sie sind auch mit 35% des Ausmaßes anzusetzen. Wobei hier auf die tatsächliche oder auf die Bruttogrundrissfläche abzüglich 30% abzustellen ist. In diesem Zusammenhang wird darauf verwiesen, dass Kraftfahrzeugabstellplätze im Freien, daher ohne Schutz vor Witterung oder Carports keine bewertungsrelevanten Gebäude darstellen und somit kein Gebäudewert zu ermitteln ist.¹⁷⁷ Konkret kann daher entweder ein pauschaler Ansatz von 12 m² bzw eine Bruttogrundrissfläche von 17 m² angenommen werden.¹⁷⁸

7.1.1.4. Baukostenfaktor

Die stufenweise Berechnung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage erfährt durch den Baukostenfaktor nunmehr seinen ersten betragsmäßigen Ausdruck. Die aufwendig zu ermittelnde Fläche in Form der Nutzfläche bzw der Bruttogrundrissfläche ist nunmehr mit einem Baukostenfaktor zu multiplizieren. Dieser bestimmt sich bundesländerabhängig und ergibt sich aus einer Hochrechnung der durchschnittlichen Baukosten pro Quadratmeter des Jahres 2001 mit dem durchschnittlichen Baukostenindex.¹⁷⁹

Der Baukostenfaktor erfährt wiederum, je nach Art des Gebäudes, unterschiedliche Abstufungen um die unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäude bzw Gebäudeteile berücksichtigen zu können. Auch in einer wirtschaftlichen Einheit sind die unterschiedlichen Gebäudearten losgelöst voneinander zu betrachten. Für jedes Gebäude bzw auch für einen An-

¹⁷⁵ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 48.

¹⁷⁶ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.6.1.

¹⁷⁷ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.6.2.

¹⁷⁸ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 4.2.

¹⁷⁹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 51.

oder Zubau erfolgt eine eigene Beurteilung. Grundsätzlich ist in jedem Fall der gesamte Baukostenfaktor anzusetzen.¹⁸⁰

Bei einfachsten Gebäuden sowie bei behelfsmäßiger Bauweise kommen lediglich 25% des jeweiligen Baukostenfaktors zur Anwendung. Einfachste Gebäude sind zB Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser. Die einfachsten Gebäude zeichnen sich durch die verwendeten Materialien und/oder ihrer Ausführung aus. Indiz für ein einfachstes Gebäude ist ua auch, dass keine klimatischen Bedingungen geändert werden können. Daraus ergibt sich der geringere Wertansatz. Auch die sachliche Nutzbarkeit bzw die eingeschränkte zeitliche Nutzbarkeit sind relevant. Im Zusammenhang mit dem Hauptgebäude gilt ein genauer Prüfungsmaßstab, denn somit sind beide Varianten möglich.¹⁸¹

Bei Fabriksgebäuden, Werkstättengebäuden und Lagerhäusern, die Teile einer wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstücks sind, ist der Baukostenfaktor mit 60% anzusetzen. Unter Fabrik ist die Form eines Industriebetriebes, unter Werkstatt eine Arbeitsstätte mit vorhandenem Werkzeugen oder Maschinen ua zur Fertigung oder Reparatur zu verstehen.¹⁸²

Alle nicht unter die obigen Tatbestände fallenden Gebäude, werden als sonstige Gebäude mit 71,25% angesetzt.¹⁸³

Festzuhalten ist auch, dass jedes Gebäude und jeder abgrenzbare Gebäudeteil (Eigentumswohnung, Anbau, Zubau) anhand seiner Beschaffenheit losgelöst zu beurteilen und zu bewerten ist.¹⁸⁴

Bei Wohnungseigentumsobjekten sind Kellerflächen, Dachbodenräume, Hausgärten oder Lagerplätze nur dann wertmäßig zu berücksichtigen, wenn diese gemäß § 5 Abs 3 WEG iVm § 58c WEG als Zubehör-Wohnungseigentum gelten.¹⁸⁵

¹⁸⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 52.

¹⁸¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 56.

¹⁸² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 55.

¹⁸³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 56.

¹⁸⁴ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 4.12.

¹⁸⁵ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 4.15.

7.1.1.5. Fertigstellungszeitpunkt und Sanierung

Das so ermittelte Produkt aus Nutzfläche und Baukostenfaktor ist abhängig von der Fertigstellung bzw allfälligen Sanierungsmaßnahmen nochmals variabel.

Wesentlich wertbeeinflussend sind somit auch der Fertigstellungszeitpunkt des Gebäudes sowie allfällige daran getätigte Investitionsmaßnahmen.¹⁸⁶

Ab dem Beginn der Nutzung bzw ab Erfüllen der Voraussetzungen für eine Benützungsbewilligung bzw Fertigstellungsmeldung gilt das Gebäude als fertiggestellt. Unter diesen Zeitpunkten gilt derjenige, der früher eintritt. Für die Praxis ergeben sich diesbezüglich wieder einige Fragestellungen, insbesondere die Frage, wie dieser Zeitpunkt nachgewiesen werden kann. Bei Gebäuden die offensichtlich älter als 40 Jahre sind, ist kein Nachweis der Fertigstellung notwendig. In den übrigen Fällen erfolgt die Glaubhaftmachung durch Bauendabrechnungen, Baujahre im Einheitswertbescheid, Ansuchen um Benützungsbewilligung oder durch eine Fertigstellungsmeldung.¹⁸⁷

Ist ein Gebäude innerhalb der letzten 20 Jahre fertiggestellt worden, ausgehend vom Erwerbszeitpunkt, sind 100% des Baukostenfaktors anzusetzen.

Erfolgte die Fertigstellung innerhalb der letzten 40 bis 20 Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt ist der Baukostenfaktor mit 65% anzusetzen.

Erfolgte die Fertigstellung vor mehr als vierzig Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt ist der Baukostenfaktor mit 30% anzusetzen.¹⁸⁸

Durch getätigte Sanierungen kann sich der unter obigen Grundsätzen ermittelte Wert wiederum verändern.

Folgende Sanierungsmaßnahmen bestehen gem § 2 Abs 3 Z 5 der Grundstückswertverordnung bzw sind als solche relevant:¹⁸⁹

Wurden innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt vier der folgenden Maßnahmen umgesetzt, liegt eine umfassende Sanierung gemäß Z 4, wurden mindestens zwei Maßnahmen umgesetzt, liegt eine Teilsanierung gemäß Z 4 vor:

¹⁸⁶ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 57.

¹⁸⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 42 und Rz 63.

¹⁸⁸ siehe § 2 Abs 2 Z 4 GrWV.

¹⁸⁹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 59.

- a) Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes
- b) Erstmöglicher Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen
- c) Erstmöglicher Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen
- d) Erstmöglicher Einbau oder Austausch von Badezimmern
- e) Austausch von mindestens 75% der Fenster

Wird nur ein Teil eines Gebäudes saniert und können die Sanierungsmaßnahmen diesem Gebäudeteil zugeordnet werden (z.B. Anbau, Dachbodenausbau oder Sanierung einer Eigentumswohnung), ist Z 4 nach der Beschaffenheit des jeweiligen Gebäudeteiles anzuwenden. Kann keine Zuordnung vorgenommen werden, liegt eine Teilsanierung vor, wenn mindestens zwei Maßnahmen bei mehr als der Hälfte des Gebäudes umgesetzt wurden.

Abhängig von der Anzahl der vorgenommenen Sanierungsmaßnahmen unterscheidet die Grundstückswertverordnung somit die Begriffe Sanierung und Teilsanierung. Ab zwei der fünf angeführten Maßnahmen spricht man von einer Teilsanierung. Ab vier der fünf angeführten Maßnahmen spricht man von einer Sanierung.¹⁹⁰

Durch Sanierungsmaßnahmen erfährt der ermittelte Grundstückswert uU wieder eine wertmäßig Erhöhung.

In der Praxis bereiten oft die Fragestellungen der Sanierung große Probleme. Wann gilt somit eine Sanierungsmaßnahme als verwirklicht?¹⁹¹

Die Sanierungsmaßnahmen sind grds nur dann erfüllt, wenn sie im überwiegenden Teil des Gebäudes durchgeführt wurden.¹⁹² Auch besteht die Möglichkeit, dass diese Maßnahmen nur einem Gebäudeteil zugeordnet werden können (zB Zubau). Bei mehreren Badezimmern muss wiederum darauf abgestellt werden, ob die Maßnahme einem Gebäudeteil zuordenbar ist oder ansonsten der überwiegende Teil saniert worden ist.¹⁹³

Eine Badsanierung liegt zB dann vor, wenn neben der Einrichtung auch die Boden- und Wandbeläge ausgetauscht werden, die Aufteilung verändert wird. Damit verbunden ist auch der Leitungsaustausch. Bei Badezimmern ist wiederum zu prüfen, ob dieses einem Gebäudeteil, zB Zubau,

¹⁹⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 60.

¹⁹¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 60; Kerbl, Die Grundstückswertverordnung (GrWV) - Änderungen der tatsächlichen GrWV im Vergleich zu deren Entwurf, immolex 2016, 79.

¹⁹² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 61.

¹⁹³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 63; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.16.1.; Fellner, GrEStG¹⁵, § 4 Rz 12f.

zugeordnet werden kann oder nicht. Kann nämlich keine Zuordnung erfolgen, so müssen bei zwei Badezimmern, beide oder zumindest die überwiegende Anzahl saniert werden, damit die Anwendbarkeit dieser Sanierungsmaßnahme gegeben ist.¹⁹⁴

7.1.2. Immobilienpreisspiegel

Ein weiterer Nachweis des Grundstückswertes kann über den von der Statistik Austria verlautbarten Immobilienpreisspiegel¹⁹⁵ erfolgen. Dies erfolgt als Alternative zum Pauschalwertmodell. Beim Immobilienpreisspiegel erfolgt generell eine Kürzung des ermittelten Wertes um 28,75% auf 71,25% der sich ergebenden Bemessungsgrundlage. Relevant bei der Anwendung des Immobilienpreisspiegels ist, dass dieser nur herangezogen werden darf bzw kann, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines gleichartigen Grundstücks zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt.¹⁹⁶

7.1.3. Der gemeine Wert

Die dritte Möglichkeit die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu eruieren, ist der Nachweis des geringeren gemeinen Wertes und nicht des Verkehrswertes.¹⁹⁷ Dem Steuerpflichtigen kommt in der Gesamtbetrachtung aller Möglichkeiten daher eine gewisse Wahlfreiheit zu.¹⁹⁸

Die Nachweispflicht, dass der „gemeine Wert“ geringer ist, als der ermittelte Grundstückswert (basierend auf dem Pauschalwertmodell oder Immobilienpreisspiegel) trifft den Steuerschuldner.¹⁹⁹

Was aber ist nunmehr unter dem gemeinen Wert zu verstehen. Im Grunderwerbsteuergesetz ist dieser nicht geregelt.

¹⁹⁴ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 4.16.2.

¹⁹⁵ https://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/immobilien_durchschnittspreise/index.html (19.11.2019); *Denk*, Der Grundstückswert nach den Immobiliendurchschnittspreisen der Statistik Österreich, taxlex 2017, 201 (202 f).

¹⁹⁶ *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 70; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.1.

¹⁹⁷ *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 73; *Fellner*, GrEStG¹⁵, § 4 Rz 15.

¹⁹⁸ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.14., welche Wahlfreiheit auch für die Finanzverwaltung gilt Pkt. 4.1.; Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.2.2.

¹⁹⁹ *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 74; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 3.14.

Der „gemeine Wert“ findet sich aber im § 10 Abs 2 des BewG und lautet wie folgt:

„Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.“

Im Unterschied zum Verkehrswert unterscheidet sich der gemeine Wert dadurch, dass die Außerachtlassung der persönlichen und ungewöhnlichen Umstände für den Verkehrswert nicht gilt. Ein Wohnrecht kann daher den Verkehrswert, nicht aber den gemeinen Wert beeinflussen.²⁰⁰

Wie ist nunmehr dieser geringere gemeine Wert nachzuweisen?

Ein Sachverständigengutachten führt grds zur Beweislastumkehr.²⁰¹ Das Finanzamt muss bei Vorlage eines solchen Gutachtens gegebenenfalls nachweisen, dass es falsch ist.²⁰² Möglich scheint auch der Nachweis durch einen vor kurzem abgeschlossenen Kauf oder Wert aus vergleichbaren Rechtsgeschäften.²⁰³ Auch kann dieser durch den Immobilienpreisspiegel oder eine Bankbewertung nachgewiesen werden.²⁰⁴

§ 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG definiert den Begriff Schätzungsgutachten nicht näher. Das BMF schildert die Notwendigkeit wie folgt. Aus dem Zusammenhalt, dass ein Schätzungsgutachten eines beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen den geringeren gemeinen Wert nicht nur nachweisen kann, sondern der angegebene Wert die Vermutung der Richtigkeit mit sich bringt, ergibt sich, dass das Gutachten in der Lage sein muss, eben diesen Nachweis zu liefern und dem zuständigen Finanzamt zu ermöglichen, einen allfälligen Gegenbeweis anzustellen.²⁰⁵

Des Weiteren leitet sich diese erhöhte Beweiskraft aus dem Sachverständigeneid ab. Zum Thema Kurzgutachten erläutert das BMF, dass ein solches mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung, nicht dem geforderten Standard entspricht und somit auch nicht zur Beweislastumkehr führt. Es kommt zur freien Beweiswürdigung. In diesem Zusammenhang ist überdies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes hinzuwei-

²⁰⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 77.

²⁰¹ vgl § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG 1987 idgF.

²⁰² Fellner, GrEStG¹⁵ § 4 Rz 24.

²⁰³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 74f.

²⁰⁴ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 82.

²⁰⁵ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.16.

sen, wonach ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar sind, mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar ist (vgl VwGH 28.5.1998, 96/15/0220).²⁰⁶

Folgende Kriterien des gemeinen Wertes können festgehalten werden:²⁰⁷

- *Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe einer Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab*
- *Der gemeine Wert ist grundsätzlich nur für ein selbständiges Wirtschaftsgut oder für eine ganze wirtschaftliche Einheit maßgeblich*
- *Der gemeine Wert einer Liegenschaft ergibt sich im Wesentlichen aus Angebot und Nachfrage im gewöhnlichen Geschäftsverkehr*
- *Er wird durch viele Umstände beeinflusst. Zu diesen preisbeeinflussenden Umständen zählen auch die Lage und die Größe des Grundstückes*

In der Praxis hat man jedoch meistens das Problem, dass taugliche Bescheinigungsmittel, welche nicht kostenintensiv sind, nicht vorliegen, sodass der Nachweis des gemeinen Wertes idR keine große Anwendbarkeit findet.

7.2. Sonderfall bereits getätigter Investitionen

Gerade bei Übertragungen im Familienkreis ist es nicht selten, dass die Übernehmerseite bereits am Vertragsobjekt wohnt und dort auch Investitionen tätigt bzw getätigt hat. In den Erstgesprächen kommt bereits zum Vorschein, dass zur Absicherung der bereits getätigten Investitionen nunmehr die Liegenschaft bzw ein Anteil derselben übertragen werden soll.

Wie aber sind nunmehr bereits getätigte Investitionen steuerlich zu berücksichtigen?

Es besteht der Grundsatz, dass der Grundstückswert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuer-schuld zu ermitteln ist. Investitionen durch den späteren Erwerber wirken sich auf die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Übergabe erhöhend aus, sofern diese zB steuerliche Sanierungsmaßnahmen betreffen. Durch Investitionen kann es somit zu einer Teilsanierung oder überhaupt zu einer Sanierung kommen. Die Investitionen sind daher von der ermittelten Bemessungs-

²⁰⁶ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.16.

²⁰⁷ *Fellner*, GrEStG¹⁵ § 4 Rz 16.

sungsgrundlage nicht abzuziehen.²⁰⁸ Sinngemäß wird dies somit auch für die Errichtung eines Zubaus durch den Erwerber gelten, welcher sodann der Steuerbemessung unterliegt.

7.3. Sondertatbestände

Weiters hat der Grundstückswert Geltung bei:

- Erbwerben von Todes wegen*
- Erwerben durch Vermächtnis*
- Erwerben in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches*
- Erwerben gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG 2002*

Der Erwerb im Sinne des § 14 Abs 1 Z 1 WEG gilt im Sinne des GrEStG als unentgeltlich. Auf das Vorliegen eines bestimmten Familienverhältnisses kommt es somit nicht an.²⁰⁹ Beim Erwerb gemäß WEG 2002 kann zusätzlich noch die Steuerbefreiung gemäß § 3 Abs 1 Z 7a GrEStG in Betracht kommen.²¹⁰

Vereinbaren die Eigentümerpartner im Sinne des § 14 Abs 5 WEG 2002, dass anstelle des gesetzlichen Eigentumsübergangs an den überlebenden Eigentümerpartner eine andere Person den Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil erwerben soll. Der Erwerb des Anspruchs durch den Begünstigten nach Geltendmachung des Übereignungsanspruchs unterliegt sodann der Grunderwerbsteuer. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hängt sodann vom Familienverhältnis ab bzw von der Gegenleistung bzw vom Grundstückswert.²¹¹

An dieser Stelle kann klargestellt werden, dass der Erwerb des gesamten Mindestanteils nicht unter die Bestimmungen des § 14 WEG fällt sondern, die Bestimmungen über den Erwerb von Todes wegen zur Anwendung gelangen.²¹²

²⁰⁸ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 99; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.8.

²⁰⁹ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.5.

²¹⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 144.

²¹¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 145; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.5.

²¹² Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.5.

7.4. Aufgaben des Parteienvertreters

Obige Ausführungen zur Grundstückswertverordnung legen dem Parteienvertreter einen enormen Aufwand auf, die für die Berechnung notwendigen Daten und Unterlagen zu ermitteln. Welche diesbezüglichen Verpflichtungen sind nunmehr genau vorhanden?

7.4.1. Aufbewahrung von Dokumenten

§ 11 Abs 3 des GrEStG verpflichtet den Steuerschuldner die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.²¹³

Diese Verpflichtung umfasst sämtliche Daten, die zur Selbstberechnung notwendig sind. Dazu gehören ua die Bekanntgabe früherer Erwerbe (damit die Thematik der Zusammenrechnung berücksichtigt werden kann) sowie die Daten, anhand derer entweder der Steuerschuldner selbst die Höhe des Grundstückswerts ermittelt hat oder anhand derer der Parteienvertreter den Grundstückswert ermitteln kann. Weiters können auch Angaben zum Verwandtschaftsverhältnis des Käufers und des Verkäufers notwendig sein, wenn dies für die Bestimmung des Steuersatzes erforderlich ist.²¹⁴

Nach Aussage der Finanzverwaltung kann die Verpflichtung dadurch erfüllt werden, dass der auf der Homepage des BMF angebotene Grundstückswertrechner – Möglichkeit der Ermittlung des Grundstückswerts nach dem Pauschalwertmodell – verwendet, das Berechnungsergebnis ausgedruckt und unterfertigt wird.²¹⁵

7.4.2. Prüfpflicht

Fraglich ist, ob den Parteienvertreter eine Prüfpflicht der Angaben trifft?

Zur Beantwortung der Frage kann ein Rückgriff auf die Vorlageobliegenheit iRd ImmoESt gem § 30 c Abs 2 Z 2 EStG genommen werden, die Parallelen aufweist. Der Finanzverwaltung zufol-

²¹³ Seit dem ab 15.08.2015 geltenden StRefG 2015/2016 hat der Steuerschuldner dem selbst berechnenden Parteienvertreter die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen; der Parteienvertreter hat diese Bestätigung aufzubewahren.; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 9.1.

²¹⁴ *Kronig/Wenzl in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 11 Rz 46.

²¹⁵ *Kronig/Wenzl in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 11 Rz 47.

ge hat in diesen Fällen der Parteienvertreter die vorgelegten Unterlagen zu prüfen. Demgegenüber wird argumentiert, dass der Parteienvertreter auf die vorgelegten Unterlagen vertrauen darf. Der Vertrauensschutz wird primär durch Umkehrschluss aus der Haftungsbestimmung des § 30c Abs 3 EStG abgeleitet. Der Parteienvertreter haftet nämlich nur für die Richtigkeit der Berechnung, wenn er wider besseren Wissens die ImmoEST auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet. Da der Parteienvertreter nur bei Wissentlichkeit haftet, ist es nicht plausibel anzunehmen, dass er die Unterlagen detailliert überprüfen muss. Eine Prüfpflicht wäre demnach nur systematisch sinnvoll, wenn die Haftung auch bei Fahrlässigkeit vorgesehen wäre. Bei der Grunderwerbsteuer ist die Haftung gemäß § 13 Abs 4 GrEStG sogar nur auf die Entrichtung beschränkt. Demzufolge muss aus denselben Überlegungen im Ergebnis der Parteienvertreter für Zwecke der GrESt-Selbstberechnung auf die Angaben der Steuerpflichtigen vertrauen können. Diese müssen die Richtigkeit und Vollständigkeit auch schriftlich bestätigen. Eine umfassende Prüfpflicht besteht dementsprechend für die von den Steuerpflichtigen für die GrESt-Selbstberechnung gemachten Angaben nicht.²¹⁶

7.4.3. Aufbewahrungspflichten

Folgende Unterlagen sind gemäß § 15 GrEStG sieben Jahre lang aufzubewahren:²¹⁷

- Kopien der (schriftlichen) Bestätigung des Steuerschuldners über die Grundlagen der Selbstberechnung
- Abschriften (Kopien) der (elektronischen) Selbstberechnungserklärung
- Abschriften (Kopien, Gleichschriften) der über den Erwerbsvorgang ausgefertigten Urkunden

Das Gesetz enthält ohne ersichtlichen Grund unterschiedliche Begriffe für die Form der aufzubewahrenden Urkunden. In allen drei Fällen wird der Begriff „Kopien“ verwendet, sodass jeweils Fotokopien reichen sollten.

7.4.4. Urkundenarchiv

Die Pflicht des Parteienvertreters zur Aufbewahrung von Urkunden entfällt, wenn sie in den Urkundensammlungen des Grundbuchs und des Firmenbuchs oder in den Urkundenarchiven von Körperschaften des öffentlichen Rechts (zB Urkundenarchiv des österreichischen Notariats, Ur-

²¹⁶ Kronig/Wenzl in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 11 Rz 48; EStR 2000, Rz 6711.

²¹⁷ Gruber in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 15 Rz 4.

kundenarchiv der österreichischen Rechtsanwaltschaft) abrufbar sind. Damit sollen die Verwaltungskosten der Parteienvertreter reduziert werden.²¹⁸

7.4.5. Aufbewahrung auf Datenträgern

Gemäß § 15 Abs 1 Satz 3 GrEStG ist § 132 BAO²¹⁹ anzuwenden. Diese Bestimmung lautet wie folgt:

(1) „Bücher und Aufzeichnungen sowie die zu den Büchern und Aufzeichnungen gehörigen Belege sind sieben Jahre aufzubewahren; darüber hinaus sind sie noch so lange aufzubewahren, als sie für die Abgabenerhebung betreffende anhängige Verfahren von Bedeutung sind, in denen diejenigen Parteistellung haben, für die auf Grund von Abgabenvorschriften die Bücher und Aufzeichnungen zu führen waren oder für die ohne gesetzliche Verpflichtung Bücher geführt wurden. Soweit Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen für die Abgabenerhebung von Bedeutung sind, sollen sie sieben Jahre aufbewahrt werden. Diese Fristen laufen für die Bücher und die Aufzeichnungen vom Schluß des Kalenderjahres, für das die Eintragungen in die Bücher oder Aufzeichnungen vorgenommen worden sind, und für die Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen vom Schluß des Kalenderjahres, auf das sie sich beziehen; bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr laufen die Fristen vom Schluß des Kalenderjahres, in dem das Wirtschaftsjahr endet. “

(2) „Hinsichtlich der in Abs 1 genannten Belege, Geschäftspapiere und sonstigen Unterlagen kann die Aufbewahrung auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

(3) Wer Aufbewahrungen in Form des Abs 2 vorgenommen hat, muß, soweit er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellen, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringen. “ „Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen. “

Eine Aufbewahrung von Daten auf Datenträger ist daher grds möglich²²⁰, wenn

- eine vollständige, geordnete, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit solche Unterlagen nur

²¹⁸ Gruber in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 15 Rz 7; vgl dazu auch §§ 91 b und 91 c GOG, § 140b NO sowie § 37 Abs 1 Z 7 RAO.

²¹⁹ dazu ausführlich: Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 132 (Stand 1.1.2008, rdb.at).

²²⁰ Gruber in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 15 Rz 10.

auf Datenträgern vorliegen, entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe. Der Parteienvertreter muss dann grds keine Abschrift (Durchschrift, Gleichschrift) der über den Rechtsvorgang ausgefertigten Urkunde in Papierform aufbewahren.

- der Parteienvertreter auf seine Kosten innerhalb angemessener Frist diejenigen Hilfsmittel zur Verfügung stellt, die notwendig sind, um die Unterlagen lesbar zu machen, und, soweit erforderlich, ohne Hilfsmittel lesbare, dauerhafte Wiedergaben beibringt. Werden dauerhafte Wiedergaben erstellt, so sind diese auf Datenträgern zur Verfügung zu stellen.

7.5. Stundung der Grunderwerbsteuer

Seit dem StRefG 2015/16 hat der Steuerschuldner die Möglichkeit die Grunderwerbsteuerzahlung zu stunden - § 7 Abs 3 GrEStG. Es besteht eine Möglichkeit die Steuerbelastung auf zwei bis fünf Jahre zu verteilen.²²¹

Ausgenommen hievon sind Erwerbe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken. Diese Stundungsmöglichkeit besteht auch nur bei Erwerben bei denen der Stufentarif oder der Prozentsatz von 0,5% zur Anwendung gelangt.

Dazu gehören daher insbesondere die unentgeltlichen Erwerbe sowie die Erwerbe von Todes wegen. Bei teilentgeltlichen Erwerben kann nur für den unentgeltlichen Teil eine Verteilung beantragt werden. Weiters möglich ist dieser Vorgang für Erwerbe durch Anteilsvereinigung, durch Übertragung der Anteile sowie die Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz.

Die Verteilungsmöglichkeit setzt einen Antrag im Rahmen der Abgabenerklärung voraus. Im Rahmen der Selbstberechnung ist dies nicht möglich.²²² Trotz Verteilung der Steuer ist die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung iSd § 160 Abs 4 BAO erst nach Bezahlung der gesamten Steuer möglich; bzw nach dessen Sicherstellung.²²³ Der Steuerbetrag wird durch diese Möglichkeit jedoch erhöht, da der Steuerbetrag verzinst wird.²²⁴

²²¹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 49.

²²² Fellner, GrEStG¹⁵ § 7 Rz 25.

²²³ Fellner, GrEStG¹⁵ § 7 Rz 26.

²²⁴ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 50; Beiser, SWK-Spezial, Praxisfälle zur Steuerreform (2015) 25.

8. Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken

Der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken kommt in der Praxis eine bedeutende Rolle zu. Viele familiäre Übergaben betreffen den land- und forstwirtschaftlichen Bereich. Gerade dieser Bereich ist besonders sensibel und sind daher sämtliche Steuerfaktoren genau im Vorfeld zu prüfen und zu überlegen.

Bei Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer gem § 4 Abs 2 GrEStG nicht vom Grundstückswert, sondern vom Einheitswert (§ 6 GrEStG) zu berechnen.²²⁵

Die Wertung als **land- und forstwirtschaftliches Grundstück**, ist davon abhängig, ob es in dem Erwerbsvorgang vorausgegangenen Bewertungsverfahren seiner Art nach als land- und forstwirtschaftliches Grundstück qualifiziert wurde (vgl § 29 BewG). Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel ist an die Feststellung des Lagefinanzamts gebunden.²²⁶

Für die Berechnung der Steuer ist jener Einheitswert maßgeblich, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist. Solange ein Einheitswertbescheid auf Basis der Hauptfeststellung 2014 noch nicht ergangen ist, stellt der bisherige Einheitswert die Besteuerungsgrundlage dar. Nachträgliche Änderungen sind zu berücksichtigen.²²⁷

Diese begünstigte Einheitswertanknüpfung kommt jedoch nicht in allen Bereichen zum Tragen.

8.1. Übertragung an den Personenkreis - § 26a Abs 1 Z 1 GGG (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG)

Beim Personenkreis des § 26a Abs 1 Z 1 GGG ist die Steuer eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks vom **einfachen Einheitswert** zu bemessen. Ob die Übertragung entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt ist hierbei unerheblich.²²⁸

²²⁵ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 158.

²²⁶ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 159.

²²⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 160.

²²⁸ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 161.

Dies wird in der Praxis auch den Hauptanwendungsfall darstellen. Die Regelung innerhalb dieses Personenkreises ist daher leicht zu klären und zu beurteilen. Was ist aber nunmehr, wenn jemand ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück außerhalb dieses Personenkreises erwirbt?

Bei einer unentgeltlichen Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks außerhalb des Familienverbands (iSd § 26a GGG) ist gem § 4 Abs 1 GrEStG die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen. Der Steuerpflichtige kann den geringeren gemeinen Wert nachweisen. Dies gilt grds auch für Erwerbsvorgänge betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, bei denen nicht die Sonderregelung des § 4 Abs 2 GrEStG (einfacher Einheitswert, insb bei Erwerben im Familienverband des § 26a GGG) zum Tragen kommt.

Die Ausführungen hinsichtlich des Grundstückswerts als Mindest- und Ersatzbemessungsgrundlage treffen jedoch in diesem Zusammenhang nicht zu:

- Die Ermittlung nach dem Pauschalwertmodell auf Basis des Bodenwerts ist nicht möglich, weil dieses Modell durch den Verweis auf § 53 BewG nur auf Grundstücke des Grundvermögens angewendet werden darf.
- Die Ermittlung anhand eines Immobilienpreisspiegels ist jedenfalls für das Jahr 2016 nicht möglich, weil der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich keine Kategorie für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vorsieht.
- Da der Grundstückswert bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken daher von vornherein nicht nach der GrWV ermittelt werden kann, ist es auch nicht möglich, den dem gegenüber geringeren gemeinen Wert nachzuweisen.²²⁹

Im Ergebnis würde hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nur die Gegenleistung heranzuziehen sein, ohne eine Mindest- oder Ersatzbemessungsgrundlage zur Verfügung zu haben. Dies würde daher bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbands gem § 26a GGG zu einer „Null-Bemessungsgrundlage“ führen, was dem Willen des Gesetzgebers, dass „im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die seit 01.06.2014 bzw. 01.01.2015 geltende Rechtslage beibehalten werden soll“, widerspräche.²³⁰

²²⁹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 162.

²³⁰ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 63; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.9.

Das GrEStG sieht keine Vorgehensweise für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die außerhalb des Familienverbands des § 26a GGG übergeben werden vor, so ist daher gem § 10 Abs 1 BewG der gemeine Wert heranzuziehen. Jene Bestimmungen, die auf den Grundstückswert abzielen, sind analog auch im Hinblick auf den gemeinen Wert anzuwenden. Dies bedeutet insb, dass

- die Gegenleistung, mindestens der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist,
- bei Nachweis des gemeinen Werts durch ein Schätzungsgutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen der festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich hat,
- bei der Frage der Abgrenzung der Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit/ Teilentgeltlichkeit die Höhe einer allfälligen Gegenleistung in Verhältnis zum gemeinen Wert zu setzen und
- je nach zu treffender Zuordnung der Stufentarif und/oder der Normalsteuersatz von 3,5 % anzuwenden ist.²³¹

Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke hat keine Bodenwertanfrage zu erfolgen. Da im GrEStG kein Wertemaßstab für land- und forstwirtschaftliches Vermögen vorgesehen ist und die GrWV auch nicht angewendet werden kann, ist für die Ermittlung des Bodenwerts für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke der erste Teil des BewG heranzuziehen. Bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist somit ausschließlich der gemeine Wert gem § 10 BewG maßgebend. Es ist daher der ortsübliche Marktpreis für Grünland oder Ackerflächen anzusetzen. Der gemeine Wert ist von den Parteien selbst in Erfahrung zu bringen, das Finanzamt kann diesen Wert nicht bekanntgeben.²³²

8.2. Erwerbsvorgänge nach § 4 Abs 2 Z 2 bis 4 GrEStG

Weiters ist die Grunderwerbsteuer vom einfachen Einheitswert zu berechnen, bei Erwerben von Todes wegen, nämlich durch Erbanfall, Vermächtnis, in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs oder wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird. Für all diese Erwerbe ist der Personenkreis gem § 26a Abs 1 Z 1 GGG erforderlich bzw Voraussetzung.

Bei Vorgängen nach § 1 Abs 2a GrEStG (Anteilsübertragung bei Personengesellschaften) und nach § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung bei Personen- und Kapital-

²³¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 164.

²³² Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 165.

gesellschaften) hinsichtlich eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks ist die GrESt vom einfachen Einheitswert zu berechnen.

Bei der Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks im Rahmen von Umgründungen iSd UmgrStG ist ab 01.01.2015 die GrESt vom einfachen Einheitswert zu ermitteln.²³³

8.3. Übertragung eines Wohngebäudes auf einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück

Das Grunderwerbsteuergesetz selbst enthält diesbezüglich keinerlei Regelungen. Es ist daher ein Ausblick in das BewG vorzunehmen, welches mehrere Fallkonstellationen diesbezüglich vorsieht (dies betrifft Erwerbe iSd § 26a GGG).²³⁴

8.3.1. Übersteigender Wohnungswert

Gemäß § 33 BewG wird bei landwirtschaftlichem Vermögen, Weinbauvermögen und forstwirtschaftlichem Vermögen (sofern mit dem forstwirtschaftlichen Vermögen zugleich landwirtschaftliches Vermögen bewertet wird) der Wert jener Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen (Wohnungswert), bis zu einem Betrag von € 2.180,185 dem land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert hinzugerechnet. Ein diesen Betrag übersteigender Wert wird im Einheitswertberechnungsblatt bzw im Einheitswertbescheid als sog übersteigender Wohnungswert oder Wohnungswert ausgewiesen. Es wird nur ein Einheitswertakt (mit einem Einheitswertaktenzeichen) geführt. Da es sich hinsichtlich des (übersteigenden) Wohnungswerts um ein Gebäude des Grundvermögens handelt, ist ein Gebäudewert nach § 2 Abs 3 GrWV zu ermitteln. Vom ermittelten Wert ist ein Betrag von € 2.180,19 abzuziehen, da dieser bereits im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert berücksichtigt ist.²³⁵

²³³ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 166.

²³⁴ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 167.

²³⁵ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 168; Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 4.17.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebsgebäude (zB Ställe, Scheunen) sind keine Werte vorgesehen, da diese im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert mitbewertet sind. Ein gesonderter Grundanteil ist für das „Bauernhaus“ nicht zu errechnen.²³⁶

Sofern gesonderte Einheitswertakte festgestellt sind, darf nicht in diesem Sinne vorgegangen werden.²³⁷

8.3.2. Kein festgestellter Wohnungswert

Der Ausweis eines Wohnungswerts von null im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertbescheid kann aus folgenden Gründen vorliegen:

- Im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert wurde kein Gebäude berücksichtigt, das dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dient (= Wohngebäude). In diesem Fall ist kein Gebäudewert zu ermitteln.
- Im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert wurde ein Wohngebäude berücksichtigt. Der Wert dieses Gebäudes beträgt bewertungsrechtlich weniger als € 2.180,19, weshalb ein übersteigender Wohnungswert von null ausgewiesen wird. In diesem Fall ist kein Gebäudewert zu ermitteln.
- Das Wohngebäude wird von der Landwirtschaft ins Grundvermögen transferiert. Es erfolgt eine Wertkorrektur beim sonstigen bebauten Grundstück (übersteigender Wohnungswert) auf null. Das Gebäude wird beim bisherigen Landwirt samt Grund und Boden als Einfamilienhaus oder Mietwohngrundstück neu bewertet. In diesem Fall sind sowohl das Gebäude als auch der ggf mitumfasste Grund und Boden gem den Vorgaben der GrWV zu behandeln.²³⁸

8.4. Resümee

Der Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen stellt abseits der generellen Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes eine Besonderheit dar.

Es gilt für das Grundvermögen der einfache Einheitswert (davon umfasst sind auch die übrigen landwirtschaftlichen Nebengebäude) und ist für das landwirtschaftliche Wohngebäude iSd

²³⁶ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 172ff.

²³⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 169.

²³⁸ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 171; Fellner, GrEStG¹⁵ § 4 Rz 30a.

Grundstückswertverordnung der Gebäudewert zu übermitteln. Die Ableitung über den Immobilienpreisspiegel scheint mE nicht möglich, da dieser eine solche Kategorie nicht vorsieht. Sofern daher ein Wohnungswert festgestellt ist, bedarf es der Berechnung eines Gebäudeswertes. Ist kein Wohnungswert festgestellt, entfällt die Berechnung.

Vor allem spielt hier der „Begünstigtenkreis des § 26a Abs 1 Z 1GGG“ eine wesentliche Rolle. Die Anknüpfungen außerhalb dieses Personenkreises erschweren die einfache und klare Behandlung dieser Steuervorgänge. Daher kann in diesem Zusammenhang die Privilegierung der „Familie“ definitiv hervorgehoben werden.

9. Der Familienbegriff

Die Definition des Familienbegriffs ist für diese Arbeit von wesentlicher Bedeutung.

Welche Bedeutung kommt der „Familie“ nunmehr im Grunderwerbsteuergesetz zu. Interessant zu beobachten ist, dass sich das Wort „Familie oä“ in der aktuellen Fassung des GrEStG unmittelbar gar nicht (mehr) findet.²³⁹

Es gilt daher zu untersuchen ob und wenn ja welche „Familie“ in der Grunderwerbsteuer überhaupt Platz findet und welche Besonderheiten sich dadurch ergeben.

9.1. Der Familienbegriff im ABGB

Der Begriff der Familie wird im § 42 ABGB²⁴⁰ wie folgt definiert:

„Unter den Namen Eltern werden in der Regel ohne Unterschied des Grades alle Verwandte in der aufsteigenden; und unter dem Nahmen Kinder, alle Verwandte in der absteigenden Linie begriffen“

Das ABGB geht daher von einem Familienbegriff in gerader Linie, auf- und absteigend, aus.²⁴¹

Lässt sich dieser Familienbegriff auch mit dem des GrEStG vergleichen?

9.2. Der Familienbegriff in der Grunderwerbsteuer

Wie bei der historischen Entwicklung im Kapitel 2. dieser Arbeit ersichtlich, ist der Familienbegriff stetig gewachsen und hat sich verändert.

Das Grunderwerbsteuergesetz selbst kannte bis zur Novelle BGBl I 2015/118, noch die Begriffe wie *Ehegatte, Elternteil, Kind, Enkelkind, Stiefkind, Wahlkind, Schwiegerkind oder Pflegekind*.

Diese Begriffe verschwinden jedoch mit der vorgenannten Novelle zur Gänze aus dem Gesetz.

Der einzige „Ehegatte“ kommt in anderen Zusammenhängen noch vor.

²³⁹ Rohn, Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen unentgeltlicher Erwerbe vor und nach der Steuerreform 2015/16, JEV 2015, 78 (79).

²⁴⁰ vgl auch *Stabentheiner in Rummel/Lukas*, ABGB⁴ § 42 ABGB (Stand 1.7.2015, rdb.at).

²⁴¹ *E. Wagner in Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 42 (Stand 1.8.2017, rdb.at); Koch in *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, ABGB⁵ §§ 40-42 Rz 1.

Es stellt sich daher die Frage, ob die „Familie“ noch privilegiert ist oder ist damit der Verlust von Privilegien verbunden?

Mit dem StRefG 2015/16 kam es zu einer Neukonzeption des § 7 GrEStG. Die erst mit der GrESt-Novelle 2014 neu eingeführte Systematik der Begünstigung von Erwerben im Familienverband wurde wieder aufgegeben. Entscheidend ist nunmehr, ob ein Rechtsvorgang entgeltlich, teilentgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Die sonstigen Begünstigten sind ergänzend anzuwenden.²⁴²

Ungeachtet bestimmter Sonderregelungen erfolgt somit die Zuordnung des Steuersatzes nach den Kriterien der Entgeltlichkeit, Teilentgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit.

Dem Gesetzgeber ist daher eine Privilegierung von unentgeltlichen Erwerbsvorgängen gegenüber entgeltlichen zu entnehmen.²⁴³

Die Besonderheit ist in diesem Zusammenhang jedoch, dass der in § 26a Abs 1 Z 1 GGG erwähnte Personenkreis als bevorzugt anzusehen ist, da Rechtsgeschäfte in diesem Kreis immer als unentgeltlich gelten („Unentgeltlichkeitsfiktion“) und somit steuerlich minimal belastet werden. Für diese Erwerbe gilt daher immer der Stufentarif.

Das GrEStG sieht nach wie vor Begünstigungen bzw Befreiungen allgemeiner Natur und spezieller Natur zB für den Ehegatten („Partnerwohnstättenbefreiung“) vor.

Im Übrigen verweist der § 7 Abs 1 Z 1c GrEStG bei Erwerben unter Lebenden darauf, dass dieser durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis als unentgeltlich gilt und ist dieser Personenkreis an sich „familiär“ geprägt und ergeben sich daher jedenfalls Besserstellungen.

9.3. Was bedeutet das nunmehr für die Familie?

Die Bestimmung des § 26 a Abs 1 Z 1 GGG gibt grds Auskunft über die Bemessungsgrundlage der gerichtlichen Eintragungsgebühr. Während der § 26 GGG allgemein die Bemessungsgrundlagen für Gebühren beschreibt, sieht der § 26 a GGG in diesem Zusammenhang begünstigte Erwerbsvorgänge vor.

²⁴² Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 1.

²⁴³ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 2.

Obwohl mit Ausnahme der land- und forstwirtschaftlichen Einheitswerte, der Einheitswert im Übrigen keine Rolle mehr im GrEStG spielt, knüpft das GGG weiterhin an den Einheitswert an. Bei begünstigten Erwerbsvorgängen wird nämlich der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr zugrunde gelegt. Der bisher vorhandene Gleichlauf mit Grunderwerbsteuer und gerichtlicher Eintragungsgebühr wurde durch das VfGH-Erkenntnis vom 21.09.2011 aufgegeben.²⁴⁴

9.4. Der „begünstigte“ Personenkreis

Unter Verweis auf § 26 a Abs 1 Z 1 GGG ergibt sich folgender begünstigter Personenkreis:

- *Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder iZm der Auflösung der Ehe (Partnerschaft)*

Der Ehegattenbegriff ist wie bereits angeführt im GrEStG nicht geregelt. Es kann daher auf die privatrechtlichen Bestimmungen zurückgegriffen werden, somit sind Ehegatten jene die nach staatlichem Recht verheiratet sind.²⁴⁵ Hinsichtlich von eingetragenen Partner kann sinngemäß auf das vorangeführte verwiesen werden.

- *Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten*

Dieser Begriff ist ebenfalls im GrEStG nicht definiert. Entgegen des ABGB Familienbegriffs ist auch der Lebensgefährte im begünstigten Personenkreis. Noch leidet die Lebensgemeinschaft darunter, dass sie nicht klar definiert ist.²⁴⁶

Die Rsp²⁴⁷ hat diesbezüglich jedoch schon einige Kriterien herausgearbeitet, ua Haushalts- Wirtschafts- und Geschlechtsgemeinschaft.²⁴⁸

„Bei einer Lebensgemeinschaft handelt es sich um einen eheähnlichen Zustand, der dem typischen Erscheinungsbild des ehelichen Zusammenlebens entspricht.“²⁴⁹

²⁴⁴ VfGH 21.09.2011, G 34, 35/2011.

²⁴⁵ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 15; Fellner, GrEStG¹⁵, § 4 Rz 58.

²⁴⁶ Stabentheiner in Rummel/Lukas, ABGB⁴ § 42 ABGB (Stand 1.7.2015, rdb.at).

²⁴⁷ OGH 26.5.1992, 5 Ob 88/92, OGH 18.04.2012, 3 Ob 237/11s, VwGH 17.9.1992, 91/16/0086, VwGH 4.12.2003, 2003/16/0097, VwGH 24.2.2004, 99/14/0247.

²⁴⁸ Verweijen in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 91; dazu ausführlich Info des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 Pkt. 2.

²⁴⁹ Fellner, GrEStG¹⁵ § 3 Rz 59, § 7 Rz 1b.

Es spielt auch keine Rolle, ob es sich um eine Lebensgemeinschaft zwischen verschieden- oder gleichgeschlechtlichen Personen handelt.²⁵⁰

Das Bestehen einer Ehe bzw eingetragenen Partnerschaft schließt eine Lebensgefährteneigenschaft dieser verheirateten bzw verpartnerten Person mit einem Dritten jedoch aus.²⁵¹

Der Lebensgefährte ist daher im Sinne der Grunderwerbsteuerrechtlichen Bestimmungen als Begünstigter anzusehen, sofern die Lebensgefährten zum Zeitpunkt des Erwerbes einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten. Das Vorliegen eines gemeinsamen Hauptwohnsitzes kann durch eine Meldebestätigung nachgewiesen werden.²⁵²

Hinsichtlich der Frage, ob auch Kinder von Lebensgefährten oder Lebensgefährten von Kindern begünstigt sind, stellen die Richtlinien des BMF klar, dass im ersten Fall zwischen Übergeber und dem Lebensgefährten keine Verwandtschaft oder Schwägerschaft besteht, sodass die Kinder von Lebensgefährten nicht erfasst sind. Im zweiten Fall besteht klar keine Nennung im § 26a GGG, sodass keine Begünstigung bestehen kann.²⁵³

- *Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie*

Auf den konkreten Verwandtschaftsgrad wird keine Rücksicht genommen. Alle in auf und absteigender Linie sind begünstigt und umfasst. Gemäß § 42 ABGB werden unter Eltern in der Regel ohne Unterschied des Grades alle Verwandten in aufsteigender Linie und unter Kinder alle Verwandten in absteigender Linie verstanden.²⁵⁴

- *Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner*

Zum Familienverband des § 26a GGG gehören aber auch Stiefkinder der leiblichen Kinder (sog Stiefenkelkinder²⁵⁵). Hingegen sind mit den Kindern der Stief-, Wahl- oder Pflegekinder iSd § 26a GGG nur deren leibliche Kinder gemeint.²⁵⁶

Weiters zählen auch Pflegekinder zum Begünstigtenkreis, dies auch nach Beendigung des Pflegeverhältnisses.²⁵⁷ Interessant hiebei ist es, dass das Pflegeverhältnis keiner gerichtlichen

²⁵⁰ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 17c; Verweijen in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 91 (dies auch iSe verfassungskonformen Interpretation).

²⁵¹ Verweijen in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 93.

²⁵² Info des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 Pkt. 2.

²⁵³ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.1.1.

²⁵⁴ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 18.

²⁵⁵ Fellner, GrEStG¹⁵ § 3 Rz 63.

²⁵⁶ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 149.

Bestätigung bedarf. Die Pflegeelternschaft ist nicht zwingend an ein vertragliches Verhältnis geknüpft und kann auch aus faktischen Umständen resultieren.²⁵⁸ Zwei Kriterien müssen vorliegen: Die Pflege und Erziehung des Kindes muss ganz oder teilweise ausgeübt werden und es muss ein der leiblichen Elternschaft nahekommendes Eltern-Kind-Verhältnis aufgebaut worden sein bzw die Absicht bestehen, ein solches herzustellen. Eine emotionale Bindung zum Pflegekind ist daher vorgesehen.²⁵⁹ Da das Gesetz zur Begründung des Pflegeverhältnisses ein Eltern-Kind-Verhältnis fordert, steht die Begünstigung des § 26a GGG auch gegenüber volljährigen ehemaligen Pflegekindern zu.²⁶⁰

Stiefkindern kommt nach Auflösung der Ehe oder Auflösung der eingetragenen Partnerschaft keine begünstigte Stellung mehr zu.²⁶¹ Das BMF vertritt jedoch die Ansicht, dass Rechtserwerbe von Todes wegen (Erbe und Vermächtnis) durch ein Stiefkind des Verstorbenen noch im Familienverband des § 26a GGG erfolgen, wenn das Stiefkindverhältnis im Todeszeitpunkt noch aufrecht war. Nach Punkt 1.1.4. des BMF-Erlasses vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009 zu den verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 ist bei einer Veräußerung aus dem Nachlass hinsichtlich des Steuersatzes auf das Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser abzustellen. Da im Zeitpunkt des Erwerbes aus der Verlassenschaft (durch ein Rechtsgeschäft unter Lebenden) die Stiefkindeigenschaft bereits beendet ist, erfolgt der Erwerb nicht im Familienverband und ist daher nicht ex lege unentgeltlich.²⁶²

Schwiegerkinder zählen nach Beendigung der Ehe bzw nach Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft nicht mehr zum Familienverband. Ob jemand "in gerader Linie" verschwägert ist, richtet sich nach § 42 ABGB. Dabei wird fingiert, dass Ehegatten nur eine Person wären und von dieser ausgehend die Zeugungen berechnet werden. Daher die Regel: In welchem Grad jemand mit dem Ehegatten verwandt ist, in eben dem Grade ist er mit dem anderen Ehegatten verschwägert. So ist zB der Ehemann mit der Mutter oder dem Vater seiner Frau (der

²⁵⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 150; „Gemäß § 184 ABGB sind Pflegeeltern Personen, die die Pflege und Erziehung des Kindes ganz oder teilweise besorgen und bei denen eine dem Verhältnis zwischen leiblichen Eltern und Kindern nahekommende Beziehung besteht oder hergestellt werden soll“.

²⁵⁸ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.1.2.

²⁵⁹ Deixler-Hübner in Kletecka/Schauer, ABGB-ON^{1.06} §184 ABGB (Stand 1.10.2018 rdb.at).

²⁶⁰ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.1.2.

²⁶¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 151.

²⁶² Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.1.3.

Schwiegermutter, dem Schwiegervater) in "gerader Linie" verschwägert, weil die Schwiegereltern in "gerader Linie" mit seiner Frau verwandt sind.²⁶³

- *Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers*

Über den Angehörigenbegriff des § 364 c ABGB sollen auch Übertragungen an Geschwister, Nichten und Neffen (nicht aber an deren Ehegatten, eingetragenen Partner und Lebensgefährten) begünstigt werden. Zu den Geschwistern zählen auch halbbürtige Geschwister.²⁶⁴

Adoptivgeschwister²⁶⁵ sind unter dem Begriff „Geschwister“ iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG zu subsumieren. Stiefgeschwister gehören nicht dazu²⁶⁶. Gemäß § 40 ABGB ist die Schwägerschaft die Verbindung zwischen einem Ehegatten und den Verwandten des anderen Ehegatten. Stiefeltern sind daher (sofern das Stiefverhältnis durch Eheschließung begründet wird) mit ihrem Stiefkind verschwägert. Andere Stiefangehörige (wie Stiefgeschwister) sind mit dem Stiefkind weder verwandt noch verschwägert. So sind Stiefgeschwister des Erblassers (bzw des Verstorbenen) etwa auch nicht erbberechtigt.²⁶⁷

Dieser Begünstigtenkreis ist schon merkbar weiter wie zB jener des ABGB, der grds an die Blutsverwandtschaft anknüpft.²⁶⁸

Weiters sind nunmehr auch, im Gegensatz zur bisherigen Regelung, Verschwägte Personen in gerader Linie sowie Pflegekinder, hinsichtlich der Stief-, Wahl- oder Pflegekinder auch deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, Geschwister, Nichten und Neffen begünstigt.²⁶⁹

Die Begünstigungen unterliegen keinen weiteren Einschränkungen, sämtliche entgeltliche und unentgeltliche Liegenschaftsübertragungen innerhalb des angeführten Personenkreises sind daher erfasst. Es bedarf keiner weiteren Voraussetzungen.

Hintergrund ist die Erhaltung des Familienbesitzes sowie gemeinsam erwirtschafteten Besitzes, dies im Falle des Generationenwechsels und auch im Falle der Aufteilung.²⁷⁰

²⁶³ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.1.4.

²⁶⁴ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 96.

²⁶⁵ Gemäß § 197 Abs 1 ABGB entstehen zwischen dem Annehmenden und dessen Nachkommen einerseits und dem Wahlkind und dessen im Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Annahme minderjährigen Nachkommen andererseits mit diesem Zeitpunkt die gleichen Rechte, wie sie durch Abstammung begründet werden.

²⁶⁶ *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ § 4 Rz 152f.

²⁶⁷ Info des BMF vom 04.12.2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017, Pkt. 3.1.5.

²⁶⁸ *E. Wagner* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} § 42 (Stand 1.8.2017, rdb.at).

²⁶⁹ *Fuhrmann/Kerbl/Deiningner*, Grunderwerbsteuer neu, immolex 2015, 238 (239); *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 34.

²⁷⁰ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 89.

Während der Erwerb von Todes wegen im GrEStG als unentgeltlich gilt (§ 7 Abs 1 Z 1 b) und somit an kein Angehörigenverhältnis mehr knüpft, so ist jedoch die Begünstigung im GGG abhängig vom Verwandtschaftsverhältnis im Todeszeitpunkt.

Das Familienband in gerader Linie kann durch einen rechtlichen Akt grds nicht gelöst werden. Was aber passiert im Zusammenhang einer Scheidung mit der vorhanden gewesenen Privilegierung. Das Grunderwerbsteuergesetz sieht diesbezüglich Sonderregelungen vor.

Wie bereits erwähnt ist auch die Scheidung/Auflösung noch als begünstigt anzusehen. Im Rahmen des Scheidungsverfahrens ist jedoch zu beachten, dass die Privilegierung nach einem Jahr beginnend mit der Rechtskraft der Scheidung verloren geht. Dies leitet sich aus dem grds Aufteilungsanspruch nach § 95 EheG bzw § 38 EPG ab. Übertragungen in diesem Personenkreis nach dieser Frist gelten als „außerhalb des Familienverbandes“ getätigt und unterliegen den Bestimmungen wie unter Dritten. Es ist daher, sofern der Erwerb nicht unentgeltlich oder teilentgeltlich ist, die Gegenleistung zu ermitteln bzw als Mindestbemessungsgrundlage der Grundstückswert gilt.²⁷¹

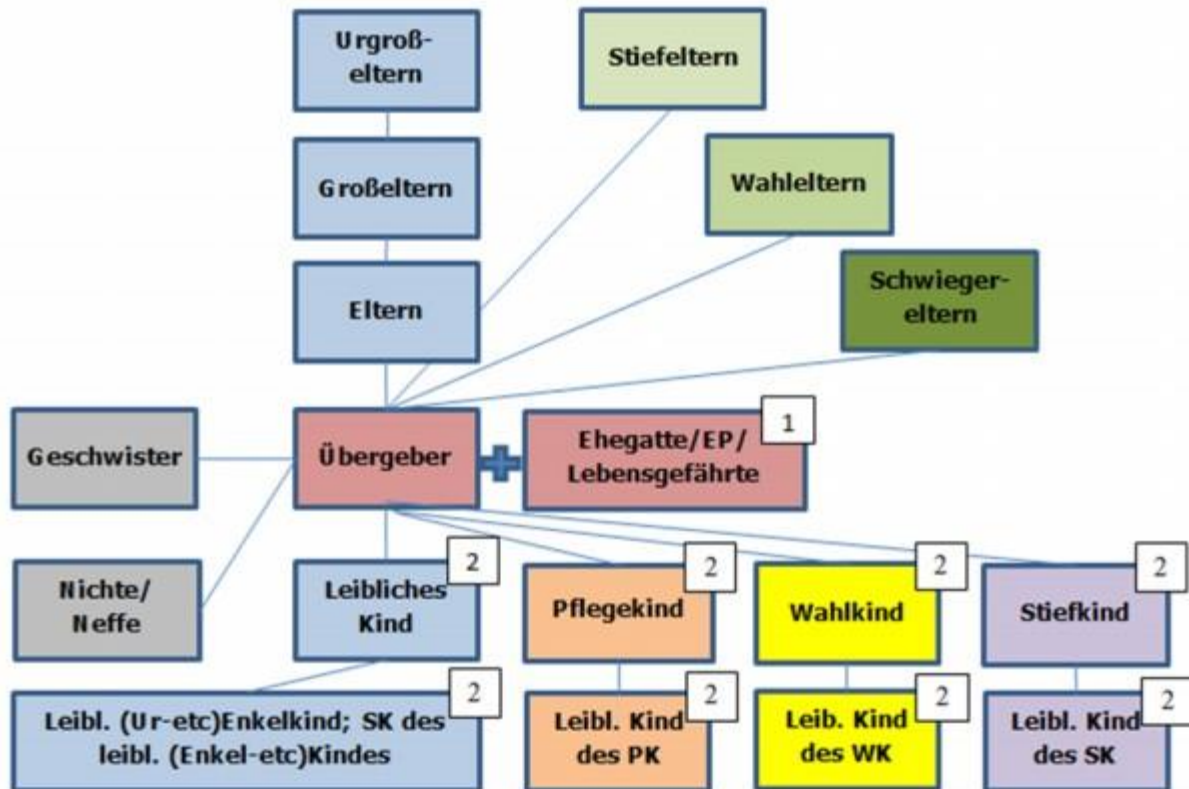
In diesem Zusammenhang sei jedoch auf die Judikatur des BFG und VwGH hingewiesen, wonach die zeitliche Befristung nicht automatisch anhand des EheG abzuleiten ist.²⁷²

Bei Lebensgefährten ist dies mangels rechtlicher Grundlagen nicht explizit aus anderen Gesetzen ableitbar. Voraussetzung für die Privilegierung ist, dass wie bei Erwerben ein gemeinsamer Hauptwohnsitz besteht und der Erwerb eine unmittelbare Folge der Auflösung bzw Aufgabe des Hauptwohnsitzes darstellt. Als markante Frist wird ein Jahr angesehen, wobei diese Frist nicht allzu streng zu sehen ist.

Übersicht in der Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016 über den Personenkreis, der zum Familienverband gemäß § 26a GGG zählt:

²⁷¹ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 4 Rz 156; dazu ausführlich Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 3.12.

²⁷² BFG 12.01.2016, RR/5100450/2015; VwGH 18.10.2016, Ra 2016/16/0069, BFG 10.01.2019, RV/5101773/2015.



- 1) Lebensgefährten zählen zum Familienverband, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten.
- 2) Zum Familienverband zählen auch Ehepartner oder eingetragene Partner.

9.5. Unentgeltliche, Teilentgeltliche und Entgeltliche Erwerbe

Wie aber unterscheiden sich nunmehr diese Erwerbsvorgänge voneinander. Hierzu wird wie folgt ausgeführt:

Bei unentgeltlichen Erwerben ist eine Gegenleistung nicht vorhanden bzw. maximal 30 % des Grundstückswertes.²⁷³ Es erfolgt keine Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen als Erwerber.²⁷⁴ Erwerbe innerhalb des Personenkreises des § 26 a Abs 1 Z 1 GGG gelten unabhängig von allfälligen Gegenleistungen als unentgeltlich („Unentgeltlichkeitsfiktion“).²⁷⁵

²⁷³ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 3; dazu weiters Komarek, JEV 2015, 86 (88).

²⁷⁴ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 6.

²⁷⁵ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 12.

Bei teilentgeltlichen Erwerben beträgt die Gegenleistung mindestens 30 %, maximal aber 70% des Grundstückswertes.²⁷⁶

Bei entgeltlichen Erwerben beträgt die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswertes.²⁷⁷

Liegt außerhalb des Familienverbands eine Gegenleistung vor, welche nicht genau beziffert werden kann, so gilt dieser Erwerbsvorgang iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG als teilentgeltlich und werden als Gegenleistung 50% des Grundstückswertes angenommen.²⁷⁸

Der Gegenleistungsbegriff, dh was zählt in welcher Höhe als Gegenleistung, ist dem § 5 GrEStG zu entnehmen und wird sodann dem Grundstückswert gegenübergestellt und wird das Verhältnis ermittelt. Der Grundstückswert ermittelt sich iSd § 4 GrEStG. Die Kenntnis des Grundstückswertes als auch der Wert der Gegenleistungen ist Voraussetzung.²⁷⁹

9.6. Der Stufentarif

Welche Auswirkung auf den Steuersatz hat nunmehr die Unterscheidung in unentgeltliche, teilentgeltliche und entgeltliche Erwerbe?

Die bisherigen Steuersätze von 2% oder 3,5% waren von der Familienzugehörigkeit abhängig. Die Neuregelung durch das StRefG 2015/16 knüpft nunmehr wie oben bereits angeführt an die Art des Erwerbes nach § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG an.

Für unentgeltliche Erwerbe wurde der sogenannte „Stufentarif“ eingeführt. Dieser ist auch auf teilentgeltliche Erwerbe anzuwenden.²⁸⁰

Der Stufentarif sieht folgende Besteuerung vor:

| | |
|--|-------------|
| <i>-die ersten € 250.000,00 werden mit</i> | <i>0,5%</i> |
| <i>-die nächsten € 150.000,00 werden mit</i> | <i>2%</i> |
| <i>-und wird darüber hinaus mit</i> | <i>3,5%</i> |

besteuert.

²⁷⁶ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 3.

²⁷⁷ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 3.

²⁷⁸ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 14.

²⁷⁹ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 4.

²⁸⁰ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 20f; Komarek, JEV 2015, 86 (89).

Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert. Der errechnete Grundstückswert ist daher in dieses vorgenannte Schema zu befüllen und ist die Steuerhöhe entsprechend zu errechnen.

Für entgeltliche Erwerbsvorgänge kommt gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG der allgemeine Tarif von 3,5% zur Anwendung.

Bei teilentgeltlichen Erwerben unterliegt der entgeltliche Teil dem Steuersatz von 3,5% und der unentgeltliche Teil unterliegt dem Stufentarif.

Ein Beispiel für die Besteuerung einer Teilentgeltlichkeit:²⁸¹

A schenkt seinem Patenkind ein Grundstück mit einem Grundstückswert von € 200.000,00 gegen Übernahme der darauf lastenden Schulden in Höhe von € 80.000,00. Da die Gegenleistung 40% des Grundstückswertes beträgt, ist der Erwerbsvorgang zu 40% entgeltlich und zu 60% unentgeltlich. Die Grunderwerbsteuer ist gemäß Stufentarif wie folgt zu berechnen:

| | | | |
|-----------------------------------|----------------------------|----------|-------------------|
| <i>Entgeltlicher Teil</i> | <i>€ 80.000,-- x 3,5%</i> | <i>=</i> | <i>€ 2.800,--</i> |
| <i>Unentgeltlicher Teil</i> | <i>€ 120.000,-- x 0,5%</i> | <i>=</i> | <i>€ 600,--</i> |
| <i>Grunderwerbsteuer in Summe</i> | | | <i>€ 3.400,--</i> |

9.7. Die Zusammenrechnung von Erwerbsvorgängen

Gänzlich neu in das System der Grunderwerbsteuergesetzgebung ist die Zusammenrechnung von bestimmten Erwerbsvorgängen.

Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre sind zusammenzurechnen, wenn sie zwischen denselben Personen stattfinden und die Grunderwerbsteuerschuld in allen Fällen nach derselben lit a (somit nach dem Stufentarif) berechnet wird.²⁸²

In diesem Zusammenhang wird von einer vertikalen Zusammenrechnung – das sind Erwerbe von derselben Person an dieselbe Person – sowie von einer horizontalen Zusammenrechnung – das sind Erwerbe einer wirtschaftlichen Einheit durch dieselbe Person – gesprochen.²⁸³ Die Zusammenrechnung hat durch und von natürlichen sowie durch und von Personen- und Kapitalgesell-

²⁸¹ ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 37.

²⁸² Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 25; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 7 Tz 39.

²⁸³ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 25.

schaften zu erfolgen.²⁸⁴ Die Zusammenrechnung erfolgt auch im Falle des Erwerbes von Todes wegen.²⁸⁵

Die Prüfung der Befreiung gilt als Vorfrage für jede wirtschaftliche Einheit. Erwerbe verschiedener Einheiten unter € 1.100,00 (§ 3 Abs 1 Z 1 GrEStG) führen daher zu keiner Zusammenrechnung.²⁸⁶

Für den Beginn des Fünf-Jahres-Zeitraums ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen.²⁸⁷ Die Zusammenrechnungsregeln sind dann anwendbar, wenn der Erwerbsvorgang nach dem 31.12.2015 verwirklicht wurde, vorherige Erwerb sind daher unschädlich.²⁸⁸

9.7.1. Aufeinandertreffen von horizontaler und vertikaler Zusammenrechnung

Wie oben angeführt, ist die horizontale Zusammenrechnung immer auf eine wirtschaftliche Einheit bezogen und ist die vertikale Zusammenrechnung immer auf dieselben Personen bezogen.

Wie sind daher Thematiken zu lösen, wo beide Varianten aufeinandertreffen?

Die Richtlinien des BMF geben diesbezüglich passende Beispiele²⁸⁹. So kann daher der jeweilige Stufentarif immer zur Gänze von und gegenüber jedem ausgenützt werden. Der anteilige Erwerb einer wirtschaftlichen Einheit von zwei Personen hindert nicht die weitere Ausschöpfung des Stufentarifs für alleinige Erwerbe von derselben Person. Dies ist grds in beide Richtungen möglich wobei die vertikale Zusammenrechnung der horizontalen voran zu stellen ist.²⁹⁰

Maßgeblich ist die Zusammenrechnung aber nur, wenn die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 entsteht. Ausnahmen bilden Erwerbsvorgänge, wo zwar die Steuerschuld nach dem 31.12.2015 eintritt, die „Ursache“ aber davor entstanden ist; zB Eintritt einer aufschiebenden Bedingung, Einantwortung.²⁹¹

²⁸⁴ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 26.

²⁸⁵ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 27.

²⁸⁶ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 6.1.

²⁸⁷ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 30.

²⁸⁸ Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ § 7 Rz 34.

²⁸⁹ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 6.4.

²⁹⁰ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 6.4.

²⁹¹ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 6.5.

9.7.2. Wirtschaftliche Einheit

Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit ist im GrEStG 1987 nicht geregelt. Es bedarf daher der Heranziehung des BewG.

Das Bewertungsgesetz definiert die wirtschaftliche Einheit in seinem § 2 wie folgt:

(1) Jede wirtschaftliche Einheit ist für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

(2) Mehrere Wirtschaftsgüter kommen als wirtschaftliche Einheit nur insoweit in Betracht, als sie demselben Eigentümer gehören.

(3) Die Vorschriften der Abs 1 und 2 gelten nicht, soweit eine Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter vorgeschrieben ist

Nach § 2 Abs 1 BewG ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden, was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat. Der Begriff der wirtschaftlichen Einheit hat dabei im Grunderwerbsteuerrecht die gleiche Bedeutung wie im BewG. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, wird von den Lagefinanzämtern im Bewertungsverfahren bestimmt. Die Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern sind an die Feststellungen der Lagefinanzämter gebunden, wobei maßgebend der Einheitswert zum letzten dem Erwerb vorangehenden Feststellungszeitpunkt ist.²⁹²

Das Lagefinanzamt spricht bindend über die Anzahl der wirtschaftlichen Einheiten ab.²⁹³

Mehrere Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts sind Grunderwerbsteuerrechtlich als nur ein Grundstück anzusehen, sofern sie bei der Einheitswertfeststellung als eine wirtschaftliche Einheit bewertet wurden. Dagegen sind mehrere Grundstücke, die jeweils im Alleineigentum von verschiedenen Personen stehen, keine wirtschaftliche Einheit im Sinne des § 2 Abs 2 BewG.²⁹⁴

²⁹² VwGH 28.1.1993, 91/16/0114; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG⁸ § 2 Tz 101.

²⁹³ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt.6.2.

²⁹⁴ VwGH 7.10.1993, 93/16/0102.

Bei der Beurteilung, ob mehrere von demselben Eigentümer selbst bewirtschaftete landwirtschaftliche und forstwirtschaftliche Grundstücke eine wirtschaftliche Einheit bilden, ist ein objektiver Maßstab anzulegen. Dass die einzelnen Grundstücke „vollkommen getrennt“ sind, hindert die Annahme einer wirtschaftlichen Einheit ebenso wenig, wie der geltend gemachte Umstand, der unterschiedlichen Nutzung bzw Nichtnutzung.²⁹⁵

Als wirtschaftliche Einheit gelten zB mehrere Eigentumswohnungen in einem unter einem Einheitswertaktenzeichen geführten Einheitswert.²⁹⁶

Die Frage der wirtschaftlichen Einheit ist insbesondere für den Fall der Realteilung, welcher Grunderwerbsteuerbefreit ist § 3 Abs 2 GrEStG, von Bedeutung, da nur die Teilung einer wirtschaftlichen Einheit begünstigt ist.²⁹⁷

9.7.3. Relevanz in der Praxis

Gerade die Zusammenrechnung ist ein in der Praxis bedeutender Bereich, vor allem für den „Familienverband“. Bis dato waren Teilübertragungen ohne Konsequenz für die Frage der Steuerhöhe. Mit dem Steuerreformgesetz 2015/16 wurde mit der Zusammenrechnung eine Erschwerung eingebaut. Gerade im familiären Bereich wird im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge langfristig geplant. Da es aus Übergebersicht oftmals darum geht nicht alles auf einmal „herzugeben“ ist es durchaus üblich nur Teile einer Liegenschaft zu übertragen. Teilübertragungen dienen oftmals auch der Absicherung von Investitionen der Übernehmerseite in das Vertragsobjekt. Im Rahmen von Ehegatten-Miteigentum ist oftmals ein Teil noch nicht bereit zu übergeben und so muss erst recht auf die 5-Jahres-Frist Rücksicht genommen werden. Die vorweggenommene Erbfolge ist daher genau zu planen.

Da die Zusammenrechnung auch im Erbfall gilt, können gewisse Zusammenrechnungsfolgen jedoch nicht ausgeschlossen werden.

²⁹⁵ VwGH 22.2.1960, 2411/56.

²⁹⁶ Info des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt. 6.2.

²⁹⁷ *Huber/Pichler*, Realteilung einer wirtschaftlichen Einheit, taxlex-SRa 2018/70, 164.

9.8. Sachliche Rechtfertigung

Eine Gleichstellung sämtlicher Erwerbe im Familienverband erscheint sachlich gerechtfertigt: Ein Abstellen auf die Höhe der Gegenleistung wäre im Familienverband vor allem deshalb problematisch, weil eine zwischen Angehörigen vereinbarte Gegenleistung häufig nicht am Wert der Liegenschaft bemessen wird, sondern private Motive bei der Festlegung der Art und Höhe einer Gegenleistung im Vordergrund stehen (zB Versorgungsgedanken). Dabei führt der weite Gegenleistungsbegriff des § 5 GrEStG regelmäßig zur Vereinbarung von Gegenleistungen, deren Werte über dem Liegenschaftswert liegen (bspw wenn Wohnrechte eingeräumt und Schulden übernommen werden). Diese im Naheverhältnis begründeten Vereinbarungen würden in sachlich nicht gerechtfertigter Weise benachteiligt werden, wenn auch bei Erwerben im Familienverband bei Entgeltlichkeit der 3,5%ige Steuersatz zur Anwendung gelangen würde. Darüber hinaus erwies sich auch die bereits ursprünglich im GrEStG 1987 verankerte Steuersatzbegünstigung von Übertragungen innerhalb des Familienverbandes bislang als nicht bedenklich.²⁹⁸

Fraglich ist hingegen die sachliche Rechtfertigung der grundlegenden Differenzierung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Erwerben außerhalb des Familienverbandes: Der VfGH brachte in mehreren Erkenntnissen zum Ausdruck, dass keine sachlichen Gründe für eine allgemeine Begünstigung unentgeltlicher Erwerbe erkennbar sind und eine Differenzierung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übergängen damit verfassungswidrig sei, wenn die Steuerbelastungen dadurch wesentlich voneinander abweichen. Diese vom VfGH zu Bemessungsgrundlagen angestellten Überlegungen müssen gleichermaßen für Begünstigungen auf Ebene des Steuertarifs gelten, denn auf welchem Weg eine Begünstigung bestimmter Erwerbsvorgänge erfolgt (im Wege einer Tarifvorschrift oder im Wege einer besonderen Bemessungsgrundlage), ist ausschließlich eine Frage der Gesetzestechnik und für die verfassungsrechtliche Beurteilung nicht maßgeblich. Eine deutliche Mehrbelastung entgeltlicher Erwerbe erscheint insofern sachlich nicht gerechtfertigt.²⁹⁹

Die Erweiterung des Angehörigenkreises soll Übergaben auch dann erleichtern, wenn sie in gerader Linie nicht möglich ist. Damit wird der Situation Rechnung getragen, dass der Übergeber selbst für den Generationenwechsel in der Familie keine Nachkommen zur Verfügung hat und deshalb an seine Geschwister oder deren Kinder, also Nichten und Neffen zurückgreifen muss bzw möchte.³⁰⁰

²⁹⁸ Rohn, JEV 2015, 78 (79).

²⁹⁹ Rohn, JEV 2015, 78 (79f).

³⁰⁰ Verweijen in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG¹ IV. Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 96.

9.9. Resümee

Die Familie spielt daher eine ganz besondere Rolle im Grunderwerbsteuergesetz. Auch wenn sich die Anknüpfungspunkte über die letzten Gesetzesnovellen stark verändert haben, bleibt eine besondere Anknüpfung vorhanden.

Obwohl die Steueranknüpfung nicht mehr allein am Personenkreis festgemacht wird, ist der im GrESt geltende Begünstigtenkreis trotzdem besonders hervorzuheben.

So gilt in erster Linie für den im § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis, zufolge Untergeltlichkeitsfiktion, immer der Stufentarif. Der Stufentarif ist im Vergleich zum sonstigen Steuersatz von 3,5% trotzdem von großem Vorteil, da dieser für die Bemessungsgrundlage bis € 400.000,00 bedeutende Steuerersparnisse bringt. Es hat auch keine oft mühsame Bewertung von Gegenleistungen zu erfolgen, da im Familienkreis immer der Grundstückswert heranzuziehen ist.

Weiters ist auch der Betriebsfreibetrag hervorzuheben, der trotz allgemeiner Geltung für die Familie besondere Privilegierungen vorsieht, insbesondere für die Land- und Forstwirtschaft.

Der Ehegatte nimmt darüber hinaus im Rahmen der Partnerwohnstättenbefreiung ohnehin eine privilegierte Stellung ein.

Deshalb ist es wichtig Bescheid zu wissen, welche Begünstigungen udgl vorhanden sind. Die genaue Prüfung und Eruierung ist wichtig und kann daher aus Sicht eines Parteienvertreters nicht außer Acht gelassen werden.

10. Schenkungs- und Erbschaftssteuergesetz

Bis zum 31.07.2008 waren Schenkungen und Erbschaften steuerpflichtig nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz. UU war auch das Grunderwerbsteueräquivalent gem § 8 Abs 4 ErbStG abzuführen.³⁰¹

Der Verfassungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 07.03.2007, G 54/06 ua, den Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 "Erwerb von Todes wegen" und mit Erkenntnis vom 15.06.2007, G 23/07 ua, den Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 "Schenkungen unter Lebenden" mit Ablauf des 31.07.2008 auf.³⁰²

Der Gesetzgeber ließ die angeführten Tatbestände mit Ablauf des 31.07.2008 auslaufen und normierte im § 34 Abs 1 Z 13 ErbStG 1955 idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBl I 2008/85 vom 26.06.2008, dass für Vorgänge, die den dritten Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 ErbStG 1955 "Zweckzuwendungen" erfüllen, die Steuer nicht mehr zu erheben ist, wenn die Steuerschuld nach dem 31.07.2008 entstehen würde.³⁰³

Das bedeutet, dass

- Erwerbe durch Erbanfall, Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches, wenn die Steuerschuld nach dem 31.07.2008 entstünde, nicht mehr der Erbschaftssteuer unterliegen;
- Schenkungen unter Lebenden und freigebige Zuwendungen, wenn die Steuerschuld nach dem 31.07.2008 entstünde, nicht mehr der Schenkungssteuer unterliegen und
- Zweckzuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31.07.2008 entstünde, keine Erbschafts- bzw Schenkungssteuerpflicht auslösen.

Für Vermögenserwerbe von Todes wegen (zB im Wege einer Erbschaft) fällt daher keine Erbschaftssteuer mehr an, wenn der Erblasser nach dem 31.07.2008 verstorben ist. Für Schenkungen, die nach diesem Zeitpunkt gemacht werden, ist keine Schenkungssteuer mehr zu entrichten.

³⁰¹ N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁴ Wesen und Entwicklung der Grunderwerbsteuer Tz 8b; mwN *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 23.

³⁰² *Fellner*, GrEStG¹⁵ Einleitende Bemerkungen Rz 14.

³⁰³ Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009; Info des BMF vom 18.07.2008, BMF-010000/0032-VI/6/2008.

Dies hat Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer. Grundstückserwerbe von Todes wegen, zB im Wege einer Erbschaft, eines Vermächtnisses oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches sowie der Erwerb eines Grundstückes durch Schenkung unter Lebenden unterliegen daher ab 01.08.2008 der Grunderwerbsteuer, was von wesentlicher Bedeutung für die Praxis war.³⁰⁴

Die im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz vorhandenen Befreiungsbestimmungen wurden in das Grunderwerbsteuergesetz, neben den bisherigen schon bestehenden Befreiungen, übernommen.³⁰⁵

Auch wurden die erforderlichen Grundlagen für das Entstehen der Steuerschuld, die anzuwendende Bemessungsgrundlage, den (die) Steuerschuldner sowie die Ausdehnung der für Parteienvertreter bestehenden Möglichkeit zur Selbstberechnung geschaffen.³⁰⁶

Ausfluss der oben angeführten Prozesse, im Rahmen des SchenkungsMG 2008, ist auch die Schenkungsmeldung gemäß § 121a BAO.

Weder für Erbschaften noch für Schenkungen von Grundstücken besteht jedoch eine Anzeigepflicht nach dem Schenkungsmeldegesetz. Für den Erwerb von Todes wegen von Grundstücken und Schenkungen unter Lebenden von Grundstücken besteht jedoch eine Anzeigepflicht nach dem Grunderwerbsteuergesetz.³⁰⁷

Da in dieser Arbeit die Besonderheiten der Familie in Verbindung mit der Grunderwerbsteuer herausgearbeitet werden, so soll auch ein kurzer Exkurs zur Schenkungsmeldung erfolgen, da dies insbesondere für Familien von Bedeutung ist.

Im Sinne dieser Bestimmung sind Schenkungen unter Lebenden (§ 3 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) sowie Zweckzuwendungen unter Lebenden (§ 4 Z 2 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955) dem Finanzamt anzuzeigen.

Das Schenkungsmeldesystem (die Anzeigeverpflichtung des § 121a für Schenkungen) ist ein (zusätzliches) Instrumentarium zur wirksameren Bekämpfung von Umgehungen der Einkommensteuerpflicht. Die Anzeige (Meldung) einer Schenkung nach § 121a dient darüber hinaus der Information der Finanzverwaltung. Ob eine solche Meldung als Schenkung akzeptiert wird, sei

³⁰⁴ Info des BMF vom 18.07.2008, BMF-010000/0032-VI/6/2008, Pkt. 3.

³⁰⁵ Info des BMF vom 18.07.2008, BMF-010000/0032-VI/6/2008, Pkt. 3.

³⁰⁶ Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Pkt. III.

³⁰⁷ Info des BMF vom 18.07.2008, BMF-010000/0032-VI/6/2008, Pkt. 2.

dahingestellt. Daher kann sich zB im Zuge einer Außenprüfung sehr wohl herausstellen, dass gemeldete Schenkungen bei Einkünften iSd EStG zu erfassen und als solche auch ggf nachzuversteuern sind.³⁰⁸

Darunter fallen insbesondere Schenkungen von Bargeld, Kapitalforderungen, Betrieben (Teilbetrieben) udgl sofern der Erwerber, Geschenkgeber, Zuwendende bzw Beschwerte im Zeitpunkt des Erwerbes einen Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthalt oder bei juristischen Personen den Sitz oder die Geschäftsleitung im Inland hatte.

Von der Schenkungsmeldung ausgenommen/befreit³⁰⁹ sind:

-Erwerbe zwischen Angehörigen bis zu einem gemeinen Wert von € 50.000,00.

Der Angehörigenbegriff richtet sich nach den Bestimmungen der Bundesabgabenordnung³¹⁰ und umfasst neben Eltern, Ehegatten und Kindern ua auch Großeltern, Urgroßeltern, Enkel, Urenkel, Onkel, Tanten, Neffen, Nichten, Cousins, Cousinen, Stiefkinder, Stiefgroßeltern, Stiefonkel, Stieftanten, Schwiegereltern, Schwiegerkinder, Verschwägerte, Lebensgefährten (auch gleichgeschlechtliche) sowie deren Kinder. Nicht unter diesen Angehörigenbegriff fallen unter anderem die Eltern eines Lebensgefährten oder der Ehepartner einer Schwägerin bzw die Ehepartnerin eines Schwagers.

Dieser Personenkreis ist daher weiter gefasst, als jener nach dem Grunderwerbsteuergesetz. Im Gegensatz zum Grunderwerbsteuergesetz bleibt für einen Verschwägerten die nach Maßgabe des § 25 Abs 1 Z 3 begründete Eigenschaft als Angehöriger aufrecht, wenn die Ehe (oder die eingetragene Partnerschaft), ggf eines Verwandten, die zu der Schwägerschaft geführt hat, (aus welchen Gründen immer) nicht mehr besteht. Hingegen endet mit der Auflösung einer Lebensgemeinschaft iSd § 25 Abs 1 Z 5 jedes durch diese begründet gewesene Angehörigenverhältnis.³¹¹

Unentgeltliche Erwerbe eines Angehörigen von demselben Angehörigen innerhalb eines Jahres³¹² (seit dem letzten Erwerb) sind nur dann von der Anzeigepflicht befreit, wenn die Summe der gemeinen Werte all dieser Erwerbe € 50.000,00 nicht übersteigt.

³⁰⁸ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 121a (Stand 1.8.2011, rdb.at).

³⁰⁹ vgl § 121a Abs 2 BAO.

³¹⁰ vgl § 25 BAO.

³¹¹ Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 25 (Stand 1.8.2011, rdb.at).

³¹² Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO³ § 121a (Stand 1.8.2011, rdb.at); Die Fristen des § 121a Abs 2 lit a und b sind dem § 108 Abs 2 entsprechend jeweils vom Zeitpunkt des letzten maßgeblichen Erwerbes ausgehend zu berechnen und richten sich nicht nach Kalenderjahren.

-Erwerbe zwischen anderen Personen bis zu einem gemeinen Wert von € 15.000,00.

Unentgeltliche Erwerbe einer Person von derselben Person innerhalb von fünf Jahren ab dem letzten Erwerb sind nur von der Anzeigepflicht befreit, wenn die Summe der gemeinen Werte all dieser Erwerbe € 15.000,00 nicht übersteigt.

Nach Überschreiten der Freigrenzen müssen auch alle weiteren Zuwendungen innerhalb des Beobachtungszeitraums an dieselbe Person angezeigt werden. Eine Ausnahme davon besteht jedoch - neben den von vornherein nicht meldepflichtigen Grundstücksschenkungen - für übliche Gelegenheitsgeschenke (Geschenke für Weihnachten, Geburtstag, Hochzeit, Sponson, Muttertag, Matura udgl), soweit der gemeine Wert € 1.000,00 nicht übersteigt. Ohne Wertgrenze von der Meldepflicht befreit ist Hausrat einschließlich Wäsche und Kleidungsstücke.³¹³

-Zuwendungen, die schon nach dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 befreit waren.

-Darüber hinaus befreit sind Zuwendungen, die unter das neue Stiftungseingangsteuergesetz fallen.

Erwerber und Geschenkgeber (Zuwendender, Beschwerter) sowie Rechtsanwälte und Notare, die beim Erwerb oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben oder zur Erstattung der Anzeige beauftragt wurden, sind zur ungeteilten Hand zur Anzeige verpflichtet. Sobald ein Verpflichteter Anzeige erstattet hat, entfällt die Anzeigepflicht der anderen.

Die Anzeige hat gem § 121a Abs 4 BAO innerhalb von drei Monaten ab dem Erwerb zu erfolgen. Dabei ist zu beachten: Wird die Anzeige durch Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe ausgelöst, ist jener Erwerb für die Frist maßgeblich, mit dem die Betragsgrenze erstmals überschritten wurde. Die Anzeige hat auf elektronischem Weg zu erfolgen, außer die elektronische Übermittlung ist nicht zumutbar. Ein entsprechendes Formular sowie eine Eingabemaske im Rahmen von FinanzOnline werden zur Verfügung stehen.

Die Anzeige kann gemäß § 121a Abs 7 BAO bei jedem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis erfolgen. Unterbleibt entgegen einer Meldeverpflichtung die Anzeige, gilt (zB im Rahmen einer Betriebsprüfung beim Auftreten ungeklärter Vermögenszuwächse) eine Beweislastumkehr. Der oder die Abgabepflichtige muss in einem solchen Fall den Nachweis erbringen, dass tatsächlich eine Schenkung erfolgt ist. Wird eine Schenkung vorsätzlich nicht angezeigt, kann als

³¹³ <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/79/Seite.794070.html> (11.01.2020).

Sanktion außerdem eine Geldstrafe im Ausmaß von bis zu 10% des Werts des geschenkten Vermögens verhängt werden.³¹⁴

Strafbar sind alle zur Meldung der Schenkung verpflichteten Personen. Das sind der/die Zuwendende und der/die Begünstigte. Hat ein Notar oder Rechtsanwalt mitgewirkt, auch dieser. Es genügt jedoch, wenn nur eine dieser Personen die Schenkungsmeldung rechtzeitig erstattet hat, um damit für alle die Verpflichtung zu erfüllen.

Eine Selbstanzeige ist nur innerhalb eines Jahres ab dem Ablauf der gesetzlichen Meldefrist von drei Monaten mit strafbefreiender Wirkung möglich. In der Selbstanzeige ist die unterlassene Meldung nachzuholen.³¹⁵

³¹⁴ <https://www.help.gv.at/Portal.Node/hlpd/public/content/79/Seite.794070.html> (11.01.2020).

³¹⁵ *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ § 121a (Stand 1.8.2011, rdb.at).

11. Grunderwerbsteuer und gerichtliche Eintragungsgebühr

Mit Erkenntnis des VfGH vom 21.09.2011³¹⁶ wurde die Anknüpfung der Gerichtsgebühr an die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage als verfassungswidrig erklärt. Der bis dato vorhandene Gleichlauf war beendet. Inzwischen erfolgte wieder eine Annäherung, dennoch gibt es noch Unterschiede.³¹⁷ Die bisherige Bindung an den Grunderwerbsteuerwert (die Wertangabe auf der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung wurde aufgegeben) gibt es nicht mehr.

Bemessungsgrundlage für die Eintragungsgebühr ist der Wert des jeweils einzutragenden Rechts. Gemäß § 26 GGG bestimmt sich dieser Wert durch den Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung üblicherweise zu erzielen wäre. Ob darunter der gemeine Wert, der Verkehrswert oder aber ein anderer Wert zu verstehen ist nicht ganz klar.³¹⁸ Die überwiegende Lehre geht vom gemeinen Wert aus.³¹⁹

Im speziellen wird die Bemessungsgrundlage für die begünstigten Erwerbsvorgänge in der „Familie“ hervorgehoben, welche immer mit dem dreifachen Einheitswert bzw max 30% des Werts des einzutragenden Rechts anzusetzen ist.³²⁰

Für in der Praxis häufig vorkommende Sprungeintragungen gilt es das Verhältnis zwischen dem eingetragenen Vorberechtigten und dem letztlich Einzutragenden zu prüfen.³²¹

Die Begünstigung gilt ohne weitere Voraussetzungen und ohne Hinblick auf die Art des zu übertragenden Grundstücks. Die Begünstigung soll dazu dienen, Übertragungen von Liegenschaftsvermögen zur Erhaltung des Familienbesitzes sowie gemeinsam erwirtschafteten Grundbesitzes sowohl im Falle des Generationenwechsels als auch im Fall der Aufteilung zu erleichtern. Beim Erwerb von Todes wegen ist auf das Verhältnis zwischen Verstorbenen und Erwerber abzustellen.³²² Steuerbegünstigungen im Sinne des GrEStG sind für die gerichtliche Eintragungsgebühr nicht von Bedeutung.³²³

³¹⁶ VfGH 21.09.2011, G34, 35/2011.

³¹⁷ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 62.

³¹⁸ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 64f.

³¹⁹ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 66.

³²⁰ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 85f.

³²¹ *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 88.

³²² *Verweijen* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG¹ Wertberechnung für die Eintragungsgebühr Rz 89.

³²³ *Bodis* in *Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵ § 3 Tz 22.

12. Grunderwerbsteuerrechtliche Judikatur

Im Zuge dieser Arbeit wird nun die Judikatur im Grunderwerbsteuerrecht untersucht; speziell bezogen auf den familiären Bereich.

12.1. Grunderwerbsteuer - Übertragung des Hälfteanteiles am ehemaligen ehelichen Einfamilienhaus an den ehemaligen Ehegatten

Erkenntnis des BFG vom 10.01.2019, RV/5101773/2015

Ausgangssituation ist, dass sich Ehegatten geschieden haben und das eheliche Wohnhaus im gleichteiligen Eigentum stand. Der Vergleich hat die Vereinbarung enthalten, die Eigentumsverhältnisse an der Liegenschaft vorerst unverändert aufrecht zu erhalten und bis spätestens 10.02.2015 eine gemeinsame Entscheidung darüber zu treffen, ob der Einschreiter den Hälfteanteil seiner geschiedenen Ehegattin zu den bereits festgelegten Bedingungen übernimmt, oder die gesamte Liegenschaft einem Verkauf an einen Dritten zugeführt werden solle. In seiner nunmehrigen Ausgestaltung entspreche der unterfertigte Vertrag den im Scheidungsvergleich enthaltenen Bedingungen zur Gänze. Er erfülle auch den Sinn des gerichtlichen Vergleiches, nämlich die auf der kaufgegenständlichen Liegenschaft befindliche Ehwohnung dem Beschwerdeführer zur Gänze zu überlassen. Dadurch sei der Zusammenhang mit der anlässlich der Scheidung erfolgten Aufteilungsvereinbarung evident.

Der Vorgang hänge daher kausal mit dem Scheidungsvergleich zusammen. Für das Finanzamt war die vorgesehene Frist eindeutig abgelaufen.

Dieser Erwerbsvorgang ist als formalrechtliche Erfüllung der Scheidungsfolgenvereinbarung anzusehen und unterliegt laut BFG somit nach § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG der Steuer. Daran vermag auch der zeitliche Abstand zwischen diesen beiden Verträgen nichts zu ändern, da das Gesetz eine zeitliche Befristung nicht anordnet und der unmittelbare Zusammenhang offensichtlich ist (siehe auch BFG 12.01.2016, RV/5100450/2015 und VwGH 18.10.2016, Ra 2016/16/0069).

12.2. Verfassungswidrige Diskriminierung von Ehegatten durch § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG infolge Einschränkung auf Gebrauchsvermögen und Ersparnisse

Mit Erkenntnis des *BFG vom 23.01.2018, RV/5100211/2016*, wurde eine Verfassungswidrigkeit gegenüber Lebensgefährten gesehen. Ausgangssituation war die Aufteilung im Rahmen eines Scheidungsverfahrens, wo ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb nicht zum ehelichen Gebrauchsvermögen zählt und somit keine Begünstigung vorliegt; bei Lebensgefährten aber keine Einschränkung vorgesehen ist. Klargestellt wurde, dass es keinerlei Privilegierung der Lebensgefährten gibt und eine Diskriminierung daher nicht ersichtlich ist.

12.3. Einbeziehung eines als Hobbyraum genutzten Dachbodens in die Berechnung der Wohnnutzfläche iSd GrEStG

BFG vom 05.12.2016, RV/7105228/2015

Ein wohnlich eingerichteter und entsprechend ausgestatteter Hobbyraum am Dachboden eines Einfamilienhauses ist in die Berechnung der Nutzfläche iSd § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG miteinzubeziehen. Denn bei der Anwendung der in Rede stehenden Begünstigung kommt es nicht auf die Bezeichnung eines Raumes im Bauplan an, sondern vielmehr auf die tatsächliche Ausstattung der Räumlichkeiten in dem Zeitpunkt, in dem die Abgabenschuld entstanden ist oder wäre (VwGH 21.3.2010, 2009/16/0323).

Ausgangssituation war die Anwendung der Partnerwohnstättenbefreiung und die damit verbundene Frage, welche Nutzfläche für die 150 m² Grenze heranzuziehen ist. Bei der Anwendung der Begünstigung kommt es nicht auf die Bezeichnung sondern auf die tatsächliche Verwendung an. Nachdem die fragliche Dachbodenfläche einer entsprechenden Nutzung unterlag und diese Fläche auch entsprechend baulich adaptiert ist, war die Fläche, auch im Sinne der bisherigen Rechtsprechung, miteinzubeziehen.

12.4. Nachweis des geringeren gemeinen Wertes iSd § 4 Abs 1 GrEStG 1987

Erkenntnis des BFG vom 28.01.2019, RV/2100252/2017

§ 4 Abs 1 letzter Absatz GrEStG 1987 (BGBl I 2015/118) stellt darauf ab, dass der nachgewiesene gemeine Wert geringer ist als der nach der GrWV ermittelte Wert, weshalb der Steuerpflichtige grundsätzlich verpflichtet ist, darzulegen, dass der nach der GrWV ermittelte Wert höher ist.

Diesem Fall lag die Übertragung von Liegenschaftsvermögen an den Sohn und zu diesem Zeitpunkt noch Lebensgefährtin vor. Gegenleistungen waren ua eine Darlehensübernahme sowie Entfertigungszahlungen.

Für den Sohn gilt die „Unentgeltlichkeitsfiktion“ gemäß § 7 Abs 1 c) GrEStG. Für die damalige Lebensgefährtin, welche in keinem begünstigten Verhältnis zur Übergeberin stand, galt es daher die Prüfung der Entgeltlichkeit, Teilentgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit vorzunehmen.

Die Vertragsparteien haben sodann ein Verkehrswertgutachten vorgelegt, wonach in der Relation zur Summe der Gegenleistungen ein unentgeltlicher Vorgang vorhanden war (Gegenleistung kleiner 30%).

Das Finanzamt hat sodann den Grundstückswert errechnet, welcher geringer als der Verkehrswert war und zur Folge hatte, dass eine Teilentgeltlichkeit (Gegenleistung zwischen 30% und 70%) vorhanden war und somit eine höhere Steuerbelastung hervorging. Nach den gesetzlichen Bestimmungen ist nur der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes möglich, nicht jedoch der Nachweis eines höheren. Dies widerspricht dem Gesetzeswortlaut des § 4 GrEStG.

12.5. Befreiung im Zusammenhang mit der Realteilung § 3 Abs 2 GrEStG 1987

UFSI vom 28.11.2011, RV/0128-I/11

Eine mit zwei Einfamilienhäusern bebaute Liegenschaft bestehend aus mehreren Grundstücken, bewertet als zwei wirtschaftliche Einheiten, stand im Hälfteeigentum zweier Schwestern.

Die mit Realteilungsvertrag erfolgte Aufteilung dieser zwei wirtschaftlichen Einheiten in der Weise, dass jede der beiden Beteiligten Alleineigentümerin einer wirtschaftlichen Einheit wurde, unterliegt als Grundstückstausch der Grunderwerbsteuer.

Da es sich bei der geteilten Liegenschaft nach den steuerlichen Vorschriften nicht um eine einzige, sondern um zwei wirtschaftliche Einheiten gehandelt hat, konnte die Anwendung der beantragten Begünstigungsbestimmung iSd § 3 Abs 2 GrEStG nicht in Betracht kommen.

Dieser Entscheidung lag eine Liegenschaft mit zwei steuerlichen Einheitswerten vor, sodass auch zwei wirtschaftliche Einheiten vorhanden sind, welche sodann nicht mehr als begünstigt geteilt werden können.

12.6. Grundstückswertberechnung bei Investitionen am Gebäude durch den Übernehmer

Dem Erkenntnis des *BFG vom 03.06.2019, RV/2100016/2018*, liegt eine Schenkung auf den Todesfall zugrunde. Zwischen Vertragsunterzeichnung und Entstehen der Steuerschuld (Tod des Geschenkgebers) sind viele Jahre vergangen und somit auch einige Investitionen vom Geschenknnehmer erbracht worden. Aufgrund der klaren Gesetzesbestimmungen war nicht auf den Zustand der Vertragsunterzeichnung sondern auf den Zustand des Entstehens der Steuerschuld abzustellen und war somit der Grundstückswertberechnung der „sanierte“ Zustand des Gebäudes zugrunde zu legen.

12.7. Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks außerhalb des in § 26 a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreises

In diesem Erkenntnis des *BFG vom 20.08.2019, RV/5101338/2016*, stellt dieser fest, dass die gesetzlichen Bestimmungen keine geeigneten Möglichkeiten bieten für land- und forstwirtschaftliche Grundflächen einen Grundstückswert zu ermitteln. Gemäß § 10 BewG ist aber subsidiär der gemeine Wert zugrunde zu legen. Im gegebenen Falle ist daher die Bemessung vom gemeinen Wert zu Recht vorgenommen worden. Es wird auch auf die Rechtslage zwischen 01.06.2014 und 31.12.2015 verwiesen, wonach Erwerbe außerhalb des Familienverbandes mit 3,5% vom gemeinen Wert zu besteuern sind. Insofern verweist der BFG ohnehin darauf, dass die Regelungen durch die Anwendung des Stufentarifs günstiger geworden sind. Die Begünstigten ua für den Familienverband sind legitim und liegen im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetz-

gebers. Zudem stellt der BFG eindeutig fest, dass der Hektarsatz nicht als Bodenwert dienen kann.

12.8. Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der bereits beendeten Lebensgemeinschaft

Der Entscheidung *BFG 28.05.2018, RV/5101333/2017*, liegt ein Kaufvertrag unter Lebensgefährten zugrunde, welcher gut zwei Jahre nach Auflösung der Lebensgemeinschaft abgeschlossen wurde. Das Finanzamt schrieb Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% der Gegenleistung vor. Dagegen wurde vorgebracht, dass die Übertragung im Zusammenhang mit der Auflösung stehe und sowohl das GrEStG als auch das GGG keine kalendermäßig bestimmbare Frist vorsehen.

Die Beschwerde wurde abgewiesen und darauf verwiesen, dass das GGG eine „Jahresfrist“ vorsieht.

Daraufhin wurde wiederum argumentiert, dass die Frist nur geringfügig überschritten wurde, da schon mit Auflösung uns Auszug auch anwaltliche Beratung in Anspruch genommen wurde. Strittig war in diesem Fall, ob der Erwerbsvorgang noch zwischen begünstigten Lebensgefährten (iSd § 26 a GGG und § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG) erfolgte.

Diese Jahresfrist wurde für Lebensgefährten aus der für Ehegatten geltenden Jahresfrist (vgl § 95 EheG) abgeleitet, sonst möglicherweise eine Diskriminierung vorliegen würde.

Eine begünstigte Liegenschaftsübertragung kann daher nur dann vorliegen, wenn der Erwerb eine unmittelbare Folge der Auflösung der Lebensgemeinschaft ist. In diesem Fall war aus beigebrachten Unterlagen ersichtlich, dass die Bemühungen zur Übertragung schon lange vorgelegen sind, sodass der BFG diesen Erwerbsvorgang noch als begünstigt angesehen hat.

Zusammengefasst ist daher die in den Materialien (kein Normcharakter) erwähnte „Jahresfrist“ nicht als starr anzusehen ist, sondern der Zusammenhang der Übertragung mit der Auflösung der Lebensgemeinschaft zu prüfen ist. Im Hinblick darauf wird auch ergänzend erwähnt, dass ein Kaufvertrag bereits mit mündlicher Einigung über die „essentialia negotii“ gültig zustande kommt und nicht der schriftliche Kaufvertrag entscheidend ist.³²⁴

³²⁴ *Rammelmüller*, Die Grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der bereits beendeten Lebensgemeinschaft, *ecolex* 2019/203; in diesem Sinne bestätigend auch Erkenntnis des BFG vom 20.05.2019, *RV/5100942/2018*; *RV/5101875/2017-RS1* „Der Zusammenhang zwischen Beendigung der Lebensgemeinschaft und dem Erwerbsvorgang ist nicht an eine konkrete Frist gebunden.“.

13. Rechtsvergleich

Die obigen Ausführungen gelten allesamt für die Grunderwerbsteuer in Österreich. Wie sieht es aber in anderen Rechtsordnungen aus, welche Prinzipien liegen zugrunde und stellt die „Familie“ eine Besonderheit dar. Hiezu ein kurzer Ausblick ins Ausland.

13.1. Deutschland

Das deutsche Grunderwerbsteuergesetz³²⁵ ähnelt dem österreichischen Grunderwerbsteuergesetz und erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken.³²⁶

Die Steuervergünstigungen des dt GrEStG sind allesamt sachlicher (nicht persönlicher) Natur. Bestimmte Befreiungen können dagegen sehr wohl auch personenbezogen sein, indem sie an bestimmte Verhältnisse zwischen den beteiligten Rechtsträgern anknüpfen bzw aus Gründen gewährt werden, die in der Person des Erwerbers liegen.³²⁷

Das deutsche Grunderwerbsteuergesetz sieht allgemeine Ausnahmen von der Besteuerung in seinem § 3 vor.

Entgegen der österreichischen Bestimmungen gibt es in Deutschland nach wie vor eine Erbschafts- und Schenkungssteuer, sodass der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes von der Besteuerung ausgenommen sind - § 3 Z 2 dt GrEStG.

Weitere Ausnahmebestimmungen im § 3 dt GrEStG sind - familienbezogen:

Z 4 – Grundstückserwerb durch den Ehegatten oder den Lebenspartner

Z 5 – Grundstückserwerb durch den früheren Ehegatten des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Scheidung

Z 5a. – Grundstückserwerb durch den früheren Lebenspartner des Veräußerers im Rahmen der Vermögensauseinandersetzung nach der Aufhebung der Lebenspartnerschaft

³²⁵ "Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 26. Februar 1997 (BGBl I S 418, 1804), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 25. März 2019 (BGBl I S 357) geändert worden ist"; https://www.gesetze-im-internet.de/grestg_1983/ (19.11.2019).

³²⁶ K. M. Gellrich/J. Philippen, *Verkehrsteuern* (2011), 259.

³²⁷ K. M. Gellrich/J. Philippen, *Verkehrsteuern* (2011), 283.

Z 6 – der Erwerb eines Grundstücks durch Personen, die mit dem Veräußerer in gerader Linie verwandt sind oder deren Verwandtschaft durch Annahme als Kind bürgerlich-rechtlich erloschen ist. Den Abkömmlingen stehen die Stiefkinder gleich. Den in den Sätzen 1 und 2 genannten Personen stehen deren Ehegatten oder deren Lebenspartner gleich.

Z 7 – der Erwerb eines zum Gesamtgut gehörigen Grundstücks durch Teilnehmer an einer fortgesetzten Gütergemeinschaft zur Teilung des Gesamtguts. Den Teilnehmern an der fortgesetzten Gütergemeinschaft stehen ihre Ehegatten oder ihre Lebenspartner gleich

An dieser Stelle ist festzuhalten, dass der in den vorgenannten Bestimmungen erwähnte Lebenspartner, ein solcher im Sinne des Lebenspartnerschaftsgesetzes (LPartG³²⁸) ist und die Verknüpfung von gleichgeschlechtlichen Paaren vorsieht. Der Lebenspartner entspricht somit grundsätzlich dem „eingetragenen Partner“ in Österreich, welchem eine Gleichstellung mit dem Ehegatten zukommt.

Auf die sonstigen Befreiungsbestimmungen im § 3 leg cit wird an dieser Stelle nicht näher eingegangen.

An dieser Stelle sei auch noch zu erwähnen, dass das dt Grunderwerbsteuergesetz bei der Frage der Steuerbemessungsgrundlage auch auf dem Prinzip der „Gegenleistung“ basiert. Mangels einer vorhandenen oder bestimmaren Gegenleistung kommt jedoch der Grundbesitzwert bzw der Bedarfsbewertung zum Zuge. Wie auch im österreichischen Grunderwerbsteuergesetz, erfolgt keine unmittelbare Regelung im Gesetz selbst, sondern wird auf das dt Bewertungsgesetz³²⁹ verwiesen.³³⁰

Das dt GrEStG regelt daher in seinen „Allgemeinen“ Befreiungsbestimmungen direkte Ausnahmen für einen bestimmten Familienkreis. Im Gegensatz zu Österreich ist dieser jedoch enger gefasst. Durch das Vorhandensein der Erbschafts- und Schenkungsteuer sind diese Erwerbe nicht vom Grunderwerbsteuergesetz erfasst.

³²⁸ "Lebenspartnerschaftsgesetz vom 16. Februar 2001 (BGBl I S 266), das zuletzt durch Artikel 3 des Gesetzes vom 18. Dezember 2018 (BGBl I S 2639) geändert worden ist"; <https://www.gesetze-im-internet.de/lpartg/BJNR026610001.html> (11.01.2020).

³²⁹ <https://www.gesetze-im-internet.de/bewg/> (19.11.2019).

³³⁰ K. M. Gellrich/J. Philippen, *Verkehrsteuern* (2011), 302 f.

Die Höhe des Steuersatzes ist in Deutschland Ländersache, sodass jedes Bundesland den Steuersatz selbst festlegen kann. Dies leitet sich aus dem Artikel 105 Abs 2a Satz 2 des dt GG³³¹ ab.

13.2. Schweiz

Die Übertragung von Grundstücken unterliegt idR der Handänderungssteuer.³³²

Der Gegenstand der Handänderungssteuer ist stets ein Verkehrsvorgang, nämlich die Übertragung (Handänderung) von im Kanton bzw. in der Gemeinde gelegenen Grundstücken. Die Handänderungssteuer ist somit eine Rechtsverkehrssteuer, deren Steuerobjekt der Übergang eines dinglichen Rechtes an Grundstücken von einer Person auf eine andere ist. Es handelt sich also um eine Abgabe, die auf dem Grundstückgeschäft als solchem erhoben wird.³³³

Ein zentrales Besteuerungssystem ist diesen Regelungen daher nicht zu entnehmen. Die kantonalen Regelungen unterscheiden sich sehr, wohl aber sehen bestimmte kantonale Regelungen auch Befreiungsbestimmungen für die „Familie“ vor.

³³¹ "Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 100-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, das zuletzt durch Artikel 1 des Gesetzes vom 15. November 2019 (BGBl I S 1546) geändert worden ist"; <https://www.gesetze-im-internet.de/gg/BJNR000010949.html> (11.01.2020).

³³² *Frank in Frank/Wachter*, Handbuch Immobilienrecht in Europa : zivil- und steuerrechtliche Aspekte des Erwerbs, der Veräußerung und der Vererbung von Immobilien, 1275.

³³³ *Steuerinformationen herausgegeben von der Schweizer Steuerkonferenz SSK*, Dokumentation und Steuerinformation / ESTV, Bern 2018,

<https://www.estv.admin.ch/estv/de/home/allgemein/steuerinformationen/fachinformationen/schweizerisches-steuersystem/dossier-steuerinformationen.html#1738176763> (19.11.2019).

14. Die konkrete Grunderwerbsteuerberechnung

In diesem Teil der Arbeit werden die verschiedenen Berechnungsmodelle der letzten Grunderwerbsteuergesetzgebungen unter gleichem Sachverhalt verglichen und die Auswirkungen erläutert.

14.1. Berechnungsmöglichkeiten in der Praxis

Anhand der obigen Ausführung ist ersichtlich, dass die Ermittlung des Grundstückswertes einer genauen Erhebung von vielen Faktoren bedarf und sind die Erhebungen sodann noch in ein rechnerisches Ergebnis zu fassen. Zur Erleichterung stehen in der Praxis ua folgende Hilfsmittel zur Verfügung:

14.1.1. Grundstückswertrechner des BMF

Das BMF hat aufgrund der aktuellen Rechtslage zur Berechnung des Grundstückswertes auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 Grundstückswertverordnung einen Grundstückswertrechner zur Verfügung gestellt. Dieser ist online abzurufen unter: <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/>.

Mit diesem Grundstückswertrechner kann anhand der ermittelten Daten der Grundstückswert nach dem Pauschalwertmodell ermittelt werden. Die ermittelten Daten können in das System eingetragen werden und kann das Ergebnis ausgedruckt werden. Mit dem Vorsehen einer Richtigkeits- und Vollständigkeitsbestätigung, kann somit auch dem § 11 Abs 3 GrEStG entsprochen werden kann. Diese Berechnungsvariante steht kostenfrei zur Verfügung.

14.1.2. www.grest.at

In diesem Zusammenhang gibt es auch einen von der Firma Spregnetter Austria GmbH entwickelten Grundstückswertrechner. Die Spregnetter Austria GmbH ist eine auf die Immobilien-

branche spezialisierte Firma, welche sich im speziellen mit der Immobilienbewertung auseinandersetzt.³³⁴

Mit diesem Programm können die eruierten Daten unkompliziert verarbeitet werden und die Ergebnisse werden sogleich präsentiert. Dieses Berechnungsmodell bietet auch eine unmittelbare Vergleichsmöglichkeit mit dem Immobilienpreisspiegel. Damit kann pro wirtschaftlicher Einheit sogleich entschieden werden, welches Modell das günstigere Ergebnis liefert.

Neben der Aufbereitung in einem Word-Dokument, welches sodann nachträglich noch bearbeitet bzw adaptiert werden kann bietet dieses System auch die Möglichkeit die einmal erfassten Daten zu speichern, sodass ein Rückgriff jederzeit möglich ist.

14.2. Praxisbeispiele

Zur Veranschaulichung werden nunmehr ein paar Rechenbeispiele (mit tatsächlichen Werten) präsentiert; die abgedruckte Version aus dem Berechnungsprogramm -www.grest.at- spiegelt nicht das gesamte Dokument, welches dieses Programm wieder gibt wider. Alle Beispiele gehen von einem Erwerb im begünstigten Familienkreis aus.

14.2.1. Beispiel 1 - Einfamilienhaus

Allgemeines zur Bewertung

| | |
|---------------------------------|------------|
| Erwerbszeitpunkt | **.**.*.** |
| Gutachter/Sachbearbeiter | N.N. |

³³⁴ „Seit dem Jahr 1978 sorgt Sprengnetter dafür, Immobilienbewertungen einfacher, sicherer und effizienter zu machen. Das Unternehmen gehört zu den bedeutendsten Kompetenzstellen in diesem Bereich und verfügt über fundierte Erfahrungen in der Erhebung, Analyse und Verarbeitung von Marktdaten, Softwareentwicklung und Prozessoptimierung in der Immobilienbewertung. Die großen Player und viele Tausend einzelne Akteure der Kredit- und Immobilienwirtschaft vertrauen auf die hohen fachlichen und technischen Standards von Sprengnetter. Das gesamtheitliche Portfolio von Sprengnetter rund um die Immobilienbewertung umfasst Besichtigungen & Gutachten, Software & Apps, Marktdaten, Fachliteratur sowie fachspezifische Aus- und Weiterbildung. Das Unternehmen beschäftigt an seinem Hauptsitz in Bad-Neuenahr-Ahrweiler und an den Standorten Köln, Berlin, Dortmund, Sinzig und Feldkirchen in Kärnten (Österreich) sowie an seinen südosteuropäischen Standorten mehr als 250 Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Ob in Hamburg, München, Wien, Innsbruck, Slowenien oder Montenegro - Sprengnetter bietet Klarheit und Sicherheit in allen Fragen zu Immobilienwertes.“ *so der Geschäftsführer der Gesellschaft DI, DI (FH) Günther Schabus, MSc MSc.*

Auftraggeber

| | |
|---------------|--------------|
| Name | N. Testmann |
| Straße | Dorfstraße 1 |
| PLZ | 9562 |
| Ort | Himmelberg |

Liegenschaftsdaten

| | |
|------------------------------|--|
| Liegenschaftsart | Wohngebäude (kein Richtwert- / Kategoriemietzins) z.B. Einfamilienhaus |
| Bezeichnung | Dorfstraße 1 |
| Adresse | Dorfstraße 1, 9562 Himmelberg |
| Grundbuch | EZ 111, Pichlern 72326 (BG: Feldkirchen) |
| Gemeinde | Feldkirchen in Kärnten |
| Bezirk | Feldkirchen |
| Bundesland | Kärnten |
| Zu bewertende Anteile | 1/1 |

Alle angegebenen Preise verstehen sich in Euro.

Berechnung gemäß § 2 Pauschalwertmodell

Grundwert

| | |
|---|------------------|
| Grundstücksfläche in m ² | 914,00 |
| Bodenwert je m ² | 2,9069 |
| Dreifacher Bodenwert je m ² | 8,7207 |
| Hochrechnungsfaktor für Gemeinde Feldkirchen in Kärnten | 4,00 |
| Grundwert | 31.882,88 |

Gebäudewert

Dorfstraße 1

- Baujahr: 1970
- Alter in Jahren: 49
- Baukostenfaktor: 1.300,00
- Davon anrechenbar in %: 100
- Altersfaktor in %: 30
- Nutzbare Kellerfläche: 95,00 m²

Sanierungsmaßnahmen

| Bezeichnung | Jahr |
|---|------|
| Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern | - |
| Austausch von mindestens 75% der Fenster | - |

Sanierungsstatus

Keine Sanierung

| Bezeichnung | Fläche in m ² | Flächen-Faktor in % | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor in % |
|---------------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| Nutzfläche | 95,00 | 100 | 95,00 | 100 |
| Fläche Keller | 95,00 | 35 | 33,25 | 100 |
| Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 30,00 | 35 | 10,50 | 100 |

| Bezeichnung | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor | Altersfaktor in % | Baukosten |
|--|---------------------|------------------|-------------------|-----------|
| Anrechenbare Nutzfläche | 95,00 | 1.300,00 | 30 | 37.050,00 |
| Anrechenbare Fläche Keller | 33,25 | 1.300,00 | 30 | 12.967,50 |
| Anrechenbare Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 10,50 | 1.300,00 | 30 | 4.095,00 |

Summe

54.112,50

Grundstückswert

| | |
|------------------------|------------------|
| Grundwert | 31.882,88 |
| Gebäudewert | 54.112,50 |
| Grundstückswert | 85.995,38 |

Berechnung gemäß Durchschnittspreise der Statistik Austria

Quelle: Statistik Austria – Immobiliendurchschnittspreise Preistabelle 2018

| | |
|--|--|
| Kategorie | Haus |
| Baujahr (Jahr der Fertigstellung) | 1970 |
| Bezirk | Feldkirchen |
| Grundstücksfläche in m ² | 914,00 |
| Grundstücksgrößenkategorie | Kategorie B (770 - 1050 m ²) |
| Wohnfläche in m ² | 95,00 |
| Wohnflächenkategorie | < 110 m ² |
| Preis pro m ² | 1.822,00 |
| Zwischensumme | 173.090,00 |
| Bewertungsabschlag laut Verordnung 28,75 % | 49.763,38 |
| Grundstückswert | 123.326,63 |

Der **Einheitswert** (einfach) der Liegenschaft beträgt € 10.300,00. Nach der alten Rechtslage wäre im Familienkreis der dreifache Einheitswert zugrunde zu legen und war der begünstigte Steuersatz 2% anzuwenden.

Zusammenfassung-Vergleich

| | BMGL | Steuerhöhe |
|---|------------|------------|
| Grundstückswert gem. § 2 Pauschalwertmodell <i>Anwendung Stufentarif</i> | 85.995,38 | 429,98 |
| Grundstückswert gem. Durchschnittspreise der Statistik Austria; <i>Anwendung Stufentarif</i> | 123.326,63 | 616,63 |
| Verkehrswert gemäß Gutachten <i>Anwendung Stufentarif</i> | 100.000,00 | 500,00 |
| bisherige Rechtslage: dreifacher Einheitswert x 2% | 30.900,00 | 618,00 |

Anhand dieses Beispiels ist ersichtlich, dass sich die Steuer im Vergleich zur alten Rechtslage sogar – egal für welche Variante man sich entscheide – verbessert hat.

14.2.2. Beispiel 2 – Ferienwohnung

Allgemeines zur Bewertung

| | |
|--------------------------|-------------|
| Erwerbszeitpunkt | **.*.*.**** |
| Gutachter/Sachbearbeiter | N.N. |

Auftraggeber

| | |
|--------|----------------------------|
| Name | N. Testfrau |
| Straße | Seestraße 1 |
| PLZ | 9552 |
| Ort | Steindorf am Ossiacher See |

Liegenschaftsdaten

| | |
|---------------------------------|--|
| Liegenschaftsart | Eigentumswohnung (kein Richtwert- / Kategoriemietzins) |
| Bezeichnung | Top 1/1 |
| Adresse | Seestraße 1, 9552 Steindorf am Ossiacher See |
| Grundbuch | EZ 999, Steindorf 72337 (BG: Feldkirchen) |
| Gemeinde | Steindorf am Ossiacher See |
| Bezirk | Feldkirchen |
| Bundesland | Kärnten |
| Wohnungseigentumsanteile | 100000/100000 |
| Zu bewertende Anteile | 720/100000 |

Alle angegebenen Preise verstehen sich in Euro.

Berechnung gemäß § 2 Pauschalwertmodell

Grundwert

| | |
|---|-----------------|
| Grundstücksfläche in m ² | 6.792,00 |
| Bodenwert je m ² | 25,4354 |
| Dreifacher Bodenwert je m ² | 76,3062 |
| Hochrechnungsfaktor für Gemeinde Steindorf am Ossiacher See | 1,50 |
| Wohnungseigentumsanteile | 720/100000 |
| anteiliger Grundwert | 5.597,33 |

Gebäudewert

Top 1/1

- Baujahr: 1970
- Alter in Jahren: 49
- Baukostenfaktor: 1.300,00
- Davon anrechenbar in %: 100
- Altersfaktor in %: 30
- Zu bewertende Anteile: 720/100000

Sanierungsmaßnahmen

| Bezeichnung | Jahr |
|---|------|
| Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern | - |
| Austausch von mindestens 75% der Fenster | - |

Sanierungsstatus

Keine Sanierung

| Bezeichnung | Fläche in m ² | Flächen-Faktor in % | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor in % |
|---------------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| Nutzfläche | 37,57 | 100 | 37,57 | 100 |
| Fläche Keller | 0,00 | 35 | 0,00 | 100 |
| Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 0,00 | 35 | 0,00 | 100 |

| Bezeichnung | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor | Altersfaktor in % | Baukosten |
|--|---------------------|------------------|-------------------|------------------|
| Anrechenbare Nutzfläche | 37,57 | 1.300,00 | 30 | 14.652,30 |
| Anrechenbare Fläche Keller | 0,00 | 1.300,00 | 30 | 0,00 |
| Anrechenbare Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 0,00 | 1.300,00 | 30 | 0,00 |
| Summe Baukosten | | | | 14.652,30 |

Grundstückswert

| | |
|-----------------------------------|------------------|
| anteiliger Grundwert | 5.597,33 |
| anteiliger Gebäudewert | 14.652,30 |
| anteiliger Grundstückswert | 20.249,63 |

Berechnung gemäß Durchschnittspreise der Statistik Austria

Quelle: Statistik Austria – Immobiliendurchschnittspreise Preistabelle 2018

| | |
|--|---------------------------------|
| Kategorie | Eigentumswohnung |
| Baujahr (Jahr der Fertigstellung) | 1970 |
| Bezirk | Feldkirchen mit Außenflächen |
| Nutzfläche | 37,57 |
| Wohnflächenkategorie | < 62 m ² |
| Preis pro m ² | 1.405,00 |
| Zwischensumme | 52.785,85 |
| Bewertungsabschlag laut Verordnung 28,75 % | 15.175,93 |
| anteiliger Grundstückswert | 37.609,92 |

Der **Einheitswert** (einfach) der Liegenschaftsanteile beträgt € 5.372,00. Nach der alten Rechtslage wäre im Familienkreis der dreifache Einheitswert zugrunde zu legen und war der begünstigte Steuersatz 2% anzuwenden.

Zusammenfassung-Vergleich

| | BMGL | Steuerhöhe |
|---|-----------|------------|
| Grundstückswert gem. § 2 Pauschalwertmodell <i>Anwendung Stufentarif</i> | 20.249,63 | 101,25 |
| Grundstückswert gem. Durchschnittspreise der Statistik Austria; <i>Anwendung Stufentarif</i> | 37.609,92 | 188,05 |
| Verkehrswert gemäß Gutachten <i>Anwendung Stufentarif</i> | 70.000,00 | 350,00 |
| bisherige Rechtslage: dreifacher Einheitswert x 2% | 16.116,00 | 322,32 |

Anhand dieses Beispiels ist ersichtlich, dass sich die Steuer im Vergleich zur alten Rechtslage verbessert hat. Allein die Verkehrswertbemessungsgrundlage führt zu einem erhöhten Ergebnis.

14.2.3. Beispiel 3 – Einfamilienhaus mit Sanierung

Allgemeines zur Bewertung

| | |
|--------------------------|-------------|
| Erwerbszeitpunkt | **.*.*.**** |
| Gutachter/Sachbearbeiter | N.N. |

Auftraggeber

| | |
|--------|------------------------|
| Name | N. Testkind |
| Straße | Testweg 1 |
| PLZ | 9560 |
| Ort | Feldkirchen in Kärnten |

Liegenschaftsdaten

| | |
|------------------|--|
| Liegenschaftsart | Wohngebäude (kein Richtwert- / Kategoriemietzins) z.B. Einfamilienhaus |
| Bezeichnung | Testweg 1 |
| Adresse | Testweg 1, 9560 Feldkirchen in Kärnten |

| | |
|------------------------------|---|
| Grundbuch | EZ 222, Sittich 72336 (BG: Feldkirchen) |
| Gemeinde | Feldkirchen in Kärnten |
| Bezirk | Feldkirchen |
| Bundesland | Kärnten |
| Zu bewertende Anteile | 1/1 |

Alle angegebenen Preise verstehen sich in Euro.

Berechnung gemäß § 2 Pauschalwertmodell

Grundwert

| | |
|---|------------------|
| Grundstücksfläche in m ² | 1.557,00 |
| Bodenwert je m ² | 3,6336 |
| Dreifacher Bodenwert je m ² | 10,9008 |
| Hochrechnungsfaktor für Gemeinde Feldkirchen in Kärnten | 4,00 |
| Grundwert | 67.890,18 |

Gebäudewert

Testweg 1

- Baujahr: 1982
- Alter in Jahren: 38
- Baukostenfaktor: 1.300,00
- Davon anrechenbar in %: 100
- Altersfaktor in %: 80
- Nutzbare Kellerfläche: 130,00 m²

Sanierungsmaßnahmen

| Bezeichnung | Jahr |
|---|------|
| Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes | - |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen | 2013 |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen | 2013 |
| Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern | - |
| Austausch von mindestens 75% der Fenster | 2013 |

Sanierungsstatus

Teilsanierung

| Bezeichnung | Fläche in m ² | Flächen-Faktor in % | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor in % |
|---------------------------------|--------------------------|---------------------|---------------------|-----------------------|
| Nutzfläche | 260,00 | 100 | 260,00 | 100 |
| Fläche Keller | 130,00 | 35 | 45,50 | 100 |
| Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 56,00 | 35 | 19,60 | 100 |

| Bezeichnung | Anrechenbare Fläche | Baukosten-Faktor | Altersfaktor in % | Baukosten |
|--|---------------------|------------------|-------------------|-------------------|
| Anrechenbare Nutzfläche | 260,00 | 1.300,00 | 80 | 270.400,00 |
| Anrechenbare Fläche Keller | 45,50 | 1.300,00 | 80 | 47.320,00 |
| Anrechenbare Fläche Garage, KFZ-Abstellplatz | 19,60 | 1.300,00 | 80 | 20.384,00 |
| Summe | | | | 338.104,00 |

Grundstückswert

| | |
|------------------------|-------------------|
| Grundwert | 67.890,18 |
| Gebäudewert | 338.104,00 |
| Grundstückswert | 405.994,18 |

Berechnung gemäß Durchschnittspreise der Statistik Austria

Quelle: Statistik Austria – Immobiliendurchschnittspreise Preistabelle 2017

| | |
|--|--------------------------------------|
| Kategorie | Haus |
| Baujahr (Jahr der Fertigstellung) | 1983 |
| Bezirk | Feldkirchen |
| Grundstücksfläche in m ² | 1.557,00 |
| Grundstücksgrößenkategorie | Kategorie C (> 1040 m ²) |
| Wohnfläche in m ² | 260,00 |
| Wohnflächenkategorie | > 150 m ² |
| Preis pro m ² | 1.056,00 |
| Zwischensumme | 274.560,00 |
| Bewertungsabschlag laut Verordnung 28,75 % | 78.936,00 |
| Grundstückswert | 195.624,00 |

Der **Einheitswert** (einfach) der Liegenschaftsanteile beträgt € 41.700,00. Nach der alten Rechtslage wäre im Familienkreis der dreifache Einheitswert zugrunde zu legen und war der begünstigte Steuersatz 2% anzuwenden.

Zusammenfassung-Vergleich

| | BMGL | Steuerhöhe |
|---|-------------------|-----------------|
| Grundstückswert gem. § 2 Pauschalwertmodell <i>Anwendung Stufentarif</i> | 405.994,18 | 4.459,80 |
| Grundstückswert gem. Durchschnittspreise der Statistik Austria; <i>Anwendung Stufentarif</i> | 195.624,00 | 978,12 |
| bisherige Rechtslage: dreifacher Einheitswert x 2% | 125.100,00 | 2.502,00 |

Anhand dieses Beispiels ist ersichtlich, dass sich Sanierungsmaßnahmen wesentlich auf den Grundstückswert auswirken und somit auch auf die Steuerbemessungsgrundlage. In diesem Fall ist die Steuerbelastung im Vergleich mit der bisherigen Rechtslage beinahe doppelt so hoch.

14.2.4. Resümee

Im Vergleich zu den bisherigen Rechtslagen ergeben sich in der Praxis selten Mehrbelastungen an Grunderwerbsteuer. Es ändern sich zwar die Bemessungsgrundlagen, doch führt der günstige Stufentarif zu einer Senkung der tatsächlichen Steuerlast. Diese Erkenntnis kann mE jedoch nicht pauschal für alle Erwerbsvorgänge gefasst werden.

Für die Grunderwerbsteuer ergeben meist Sanierungsmaßnahmen eine unverhältnismäßige Erhöhung der Bemessungsgrundlage und stellt sich daher die Frage, ob diese wirklich immer zu einem wertadäquaten Ergebnis führen.

Zu obigen Beispielen kann natürlich festgehalten werden, dass im Vergleich zur bisherigen Rechtslage dahingehend eine Begünstigung eingetreten ist, dass nicht mehr ausschließlich auf den Begünstigtenkreis abgestellt wird, sondern auf die Art der Übertragung. Die vorherige Rechtslage hatte nämlich Personen außerhalb des angeführten Personenkreises, unabhängig von der Art des Erwerbes, nicht begünstigt und musste vom gemeinen Wert die Steuer bezahlt werden und dann auch noch unter Zugrundelegung des Normalsteuersatzes von 3,5%.

Diese Thematik stellt aber hin und wieder noch ein Problem bei der gerichtlichen Eintragungsgebühr dar.

15. Schlussfolgerungen und Anmerkungen

Unter Bezugnahme auf die Ausführungen in dieser Arbeit hat sich insbesondere durch die letzte Grunderwerbsteuernovelle (StRefG 2015/16) einiges getan.

Wie aus dieser Arbeit ersichtlich, stellt die Grunderwerbsteuer eine besondere Teilmaterie des Steuerrechtes dar und unterliegt stetigen Veränderungen.

Aus den wesentlichen Entwicklungen ist jedoch immer die Familie als besonderes Element hervorzuheben. Gerade die letzten Entwicklungen haben die Berechtigung der Familie in diesem Gesetz gefestigt und wurde der Umfang der Familie auch stets erweitert.

Die Begünstigung der Familie findet seinen Einzug insbesondere im GrEStG 1987, wonach hinsichtlich des Steuersatzes bereits wesentliche Unterschiede vorhanden waren. Weiters ist mangels Gegenleistung der Wert des Grundstücks, also der Einheitswert anzusetzen. Privilegiert waren damals bereits auch Übergaben im land- und forstwirtschaftlichen Bereich gegen „Sicherung des Lebensunterhaltes“.

Eine wesentliche Veränderung brachte das Jahr 2001, da die damalige Gesetzesnovelle die Bemessungsgrundlage für klassische Familienübertragungen vom einfachen auf den dreifachen Einheitswert erhöht hat. Dies war naturgemäß eine massive Veränderung im familiären Übergabebereich. Bis zu diesem Zeitpunkt war auch die Art des Rechtsgeschäftes ausschlaggebend. Danach erfolgte erstmals die Anknüpfung an einen bestimmten Personenkreis, dies unabhängig von der Gegenleistung. Dies führte dazu, dass sich die Steuerlast bei Schenkungen an „nicht begünstigte Personen“ wesentlich erhöht wurde. Im Rahmen der letzten Novelle kam sodann eine gewisse Mischung, sodass einerseits auf einen bestimmten Personenkreis abgestellt wird, andererseits aber im Wesentlichen auf die Art der Übertragung.

Auch durch den Wegfall der Erbschafts- und Schenkungsteuer gab es wesentlichen Veränderungen in der Grunderwerbsteuer.

Im Laufe der Jahre fand der Begünstigtenkreis auch Erweiterungen. Es sei das EPG erwähnt. Darauf kam die Ergänzung des Lebensgefährten. Verbunden mit der großen Änderung der Steuerbemessungsgrundlage weg vom Einheitswert hin zum Grundstückwert, kam auch eine wesentliche Erweiterung des Begünstigtenkreises.

Das letzte Jahrzehnt war daher geprägt von wesentlichen Änderungen, beginnend mit der Verdreifachung der Bemessungsgrundlage bis hin zur gänzlichen Wesensänderung der Grunderwerbsteueranknüpfung (Grundstückswert). Viele Änderungen waren aus verfassungsrechtlichen Bedenken notwendig.

Die Aufgaben an die Parteienvertreter sind daher immens gestiegen und sind weit größere Sorgfaltspflichten entstanden.

Inwieweit die derzeitige Gesetzgebung Bestand hat wird sich weisen. Die grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken der letzten Jahre sind wahrscheinlich eingegrenzt.

Zusammenfassung

Die Grunderwerbsteuer ist ein alltäglicher Begleiter in der Tätigkeit als Urkundenverfasser und Gerichtskommissär.

In dieser Arbeit werden die Besonderheiten der Grunderwerbsteuer im Zusammenhang mit dem Familienverband herausgearbeitet. Neben der allgemeinen Untersuchung der Steuer und ihrer Rechtsnatur, wird auch ein historischer Überblick über die wesentlichen Entwicklungen der Grunderwerbsteuer in den letzten Jahrzehnten gegeben und auf die Entwicklungen im Familienverband wird eingegangen.

Die Entwicklungen münden im Steuerreformgesetz 2015/16, wo die Bedeutung des Familienverbandes erneut wesentlich verändert wird. Hinzu kommt ein gänzlich neues Berechnungsmodell mit dem neu eingeführten Grundstückswert.

Neben der Erörterung des genauen Familienbegriffs werden auch die Begünstigungen in der Grunderwerbsteuer untersucht.

Der Familienbegriff hat sich ja wie bereits erwähnt in den letzten Jahrzehnten ständig entwickelt und hat sich nunmehr eine gänzlich neue Anknüpfung ergeben. Der Familienverband wird nicht mehr im Grunderwerbsteuergesetz selbst, sondern mit Verweis auf das Gerichtsgebührengesetz definiert. Dieser Begriff und die damit verbundenen Änderungen werden untersucht.

Praxisorientiert gibt es Berechnungsbeispiele und werden diese erläutert.

Abstract

The real estate transfer tax is an everyday companion in the work as a document author and court commissioner.

In this work, the peculiarities of the real estate transfer tax in connection with the family association are worked out. In addition to the general investigation of the tax and its legal nature, a historical overview of the major developments in real estate transfer tax in the past decades is given and developments in the family association are discussed.

The developments culminate in the Tax Reform Act 2015/16, where the importance of the family association is again significantly changed. In addition, there is a completely new calculation model with the newly introduced property value.

In addition to the discussion of the exact concept of family, the benefits in real estate transfer tax are also examined.

As already mentioned, the concept of family has developed continuously in recent decades and has now emerged from a completely new perspective. The family association is no longer defined in the real estate transfer tax law itself, but with reference to the court fee law. This term and the associated changes are being examined.

There are practical examples of calculation and these are explained.

Literaturverzeichnis

Monographien und Kommentare

- *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987¹⁶ (Loseblatt)
- *Doralt*, Steuerrecht 2018/19 (Stand 1.8.2018) Wien, Manz
- *Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz*, BAO³ (Stand 1.1.2008, rdb.at)
- *Fellner (Hrsg)*, Grunderwerbsteuergesetz (15. Lfg 2016)
- *Frank/Wachter (Hrsg)*, Handbuch Immobilienrecht in Europa (2004), C.F. Müller Verlag, Heidelberg
- *K. M. Gellrich/J. Philippen*, Verkehrsteuern (2011), Gabler Verlag
- *Kletecka/Schauer*, ABGB-ON^{1.03} (Stand 1.8.2017, rdb.at)
- *Koziol/Bydlinski/Bollenberger*, Kurzkomentar zum ABGB⁵ (2017), Verlag Österreich
- *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hrsg)*, Grunderwerbsteuergesetz¹ (2017), Linde
- *Rummel/Lukas*, ABGB⁴ (Stand 1.7.2015, rdb.at)

Fachzeitschriften

- *Beiser*, SWK-Spezial, Praxisfälle zur Steuerreform (2015), Linde
- *Brauner*, StB (FN 1), Aktuelles zur Immobilienbesteuerung, VWT 2017, 79 (80)
- *Denk*, Der Grundstückswert nach den Immobiliendurchschnittspreisen der Statistik Österreich, taxlex 2017, 201 (203)
- *Endfellner/Martin Puchinger*, Das Jahressteuergesetz 2018, FJ 2018, 133
- *Fuhrmann/ Kerbl/ Deininger*, Grunderwerbsteuer neu, immolex 2015, 238
- *Gruber*, Grunderwerbsteuer bei Erwerben von Todes wegen, iFamZ 2016, 182 (182)
- *Huber/Pichler*, Realteilung einer wirtschaftlichen Einheit, taxlex-SRa 2018/70, 164
- *Kanduth-Kristen*, Der Grundstücksbegriff im EStG, GrEStG und UStG - ein Vergleich, taxlex 2018, 36
- *Kanduth-Kristen*, GrESt und NeuFöG-Freibetrag bei Betriebsübertragungen ab 1. 1. 2016, taxlex 2016, 297
- *Kerbl*, Die Grundstückswertverordnung (GrWV) - Änderungen der tatsächlichen GrWV im Vergleich zu deren Entwurf, immolex 2016, 79

- *Kirchmayer/Achatz*, Grundstückswertverordnung im Spannungsfeld zwischen Verwaltungsökonomie und Steuergerechtigkeit, taxlex 2015, 365
- *Kofler*, Überlegungen zur mehrfachen Abgabenbelastung des entgeltlichen Grundstückserwerbs, SPRW 2014, 41
- *Komarek*, GrEStG: Bemessungsgrundlage und Tarif bei (teil-)entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vor und nach dem StRefG 2015/2016, JEV 2015, 86
- *Lattner/Schmidt*, Der Grundstückswert in der Grunderwerbsteuer, Sachverständige 2016, 142 (142)
- *Lumper/Lumper-Wiesinger*, Grunderwerbsteuer neu – mit Fokus auf die Auswirkungen im Familienbereich, EF-Z 2016/28 (66)
- *Petritz-Klar*, Änderungen im GebG, im GrEStG sowie im VersStG, taxlex 2018, 215 (217)
- *Petritz-Klar/Petritz*, GrESt neu – was der Notar wissen muss, NZ 2014/105 (289)
- *Petritz-Klar/Petritz*, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I), taxlex 2015, 272
- *Petritz-Klar/Petritz*, Steuerreform 2015/16: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer-Umgründungen, taxlex 2016, 172 (172)
- *Pülzl*, Die Grundstückswertverordnung, FJ 2016, 1 (1)
- *Rainer*, Grundstückswertverordnung 2016, immolex 2015, 325
- *Rammelmüller*, Die grunderwerbsteuerrechtliche Behandlung der bereits beendeten Lebensgemeinschaft, ecolex 2019/203
- *Rohn*, Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen unentgeltlicher Erwerbe vor und nach der Steuerreform 2015/16, JEV 2015, 78

Erlässe und Richtlinien

- Info des BMF vom 18.07.2008, BMF-010000/0032-VI/6/2008 (Informationen zum Auslaufen der Erbschafts- und Schenkungssteuer)
- Richtlinie des BMF vom 19.12.2008, BMF-010222/0282-VI/7/2008 (Neugründungs-Förderungs-Richtlinien)
- Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009 (Verkehrsteuerliche Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008)
- Erlass BMF vom 21.12.2012, BMF010206/0222-VI/5/2012 (Richtlinien zu den Verkehrsteuern betreffend die Selbstberechnung und die Übermittlung der Abgabenerklärung durch Parteienvertreter gemäß §§ 10 ff GrEStG 1987 in der ab 1.1.2013 geltenden Fassung und gemäß §§ 10, 10a KVG)

- Richtlinie des BMF vom 05.06.2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013 (Einkommensteuerrichtlinien 2000)
- Info des BMF vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl I 2014/36)
- Info des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016 (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015); samt Ergänzung vom 04.12.2017, BMF010206/0094-IV/9/2017

Internetverzeichnis

- <https://www.bmf.gv.at/>
- <https://finanzonline.gv.at/fon/>
- <https://www.gesetze-im-internet.de>
- <https://www.grest.at>
- <https://www.help.gv.at>
- <https://www.rdb.at>
- https://www.statistik.at/web_de/statistiken/index.html

Judikatur

- VwGH 12.11.1952, 2809/50
- VwGH 21.12.1956, 1391/54
- VwGH 22.02.1960, 2411/56
- VwGH 22.11.1984, 83/16/0162
- VwGH 11.04.1991, 90/16/0038
- VwGH 20.02.1992, 90/16/0170
- VwGH 17.9.1992, 91/16/0086
- VwGH 28.01.1993, 91/16/00114
- VwGH 25.02.1993, 92/16/011
- VwGH 07.10.1993, 93/16/0102

- VwGH 30.05.1994, 89/16/0061
- VwGH 20.08.1996, 96/16/0104
- VwGH 28.5.1998, 96/15/0220
- VwGH 4.12.2003, 2003/16/0097
- VwGH 24.2.2004, 99/14/0247
- VwGH 21.03.2010, 2009/16/0323
- VwGH 11.09.2014, 2013/16/0025
- VwGH 18.10.2016, Ra 2016/16/0069

- VfGH 21.09.2011, G 34, 35/2011
- VfGH 27.11.2012, G 77/12-6

- BFG 12.01.2016, RR/5100450/2015
- BFG 27.09.2016, RV/7105140/2014
- BFG 05.12.2016, RV/7105228/2015
- BFG 23.01.2018, RV/5100211/2016
- BFG 28.05.2018, EV/5101333/2017
- BFG 10.01.2019, RV/5101773/2015
- BFG 28.01.2019, RV/2100252/2017
- BFG 03.06.2019, RV/2100016/2018
- BFG 20.08.2019, RV/5101338/2016

- UFSI 28.11.2011, RV/0128-I/11

- OGH 18.04.2012, 3 Ob 237/11s
- OGH 26.5.1992, 5 Ob 88/92

Anhang

Für die Datenermittlung zur Berechnung der Grunderwerbsteuer könnte ein solches Erhebungsblatt dienlich sein.

Daten zur Ermittlung des Grundstückswertes iSd GrWV

Berechnung Bodenwert: (Diese Berechnung wird vom Urkundenverfasser vorgenommen)

Liegenschaft Einlagezahl: _____ Katastralgemeinde: _____
 Grundfläche lt. Grundbuchsauszug in m²: _____ Anteile (WEG): _____
 Lagegemeinde: _____ Hochrechnungsfaktor: _____
 steuerliche Bodenwert pro m²: _____ Bodenwert: _____

Berechnung Gebäudewert:

Welche Gebäude befinden sich am Grundstück:

| | | |
|-----------------------------|--------------------------|---------------------------------|
| Einfamilienhaus | <input type="checkbox"/> | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| Garage bzw KFZ-Abstellplatz | <input type="checkbox"/> | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| Nebengebäude | <input type="checkbox"/> | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| Einfachste Gebäude | <input type="checkbox"/> | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| - _____ | - _____ | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| - _____ | - _____ | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| Sonstige Gebäude | <input type="checkbox"/> | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| - _____ | - _____ | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |
| - _____ | - _____ | Fertigstellungszeitpunkt: _____ |

Eigentumswohnung:

Anteil(e): _____/_____
 Nutzfläche: _____m²
 Garage/Kfz-Abstellplatz: _____m²

Berechnung nach Netto- bzw. Bruttogrundrissfläche:

Bezeichnung Gebäude: _____

| Gebäude | a) tatsächliche Nutzfläche | oder | b) Bruttogrundrissfläche |
|-----------------------|----------------------------|------|--------------------------|
| | Fläche m ² | | Fläche m ² |
| Erdgeschoß | | | |
| Obergeschoß | | | |
| Ausgebauter Dachboden | | | |
| Keller | | | |

| | | |
|--------------------------------|--|--|
| Garage/KFZ-Abstellplatz | | |
| Nebengebäude | | |
| Sonstige Gebäude | | |
| | | |
| | | |

Sanierungsmaßnahmen:

Wurden innerhalb der letzten 20 Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt mindestens 4 (=umfassende Sanierung), oder mindestens 2 (=Teilsanierung) der folgenden Sanierungsmaßnahmen umgesetzt?

- Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes ja nein Jahr: _____
- Erstmaliger Einbau oder Austausch der Heizungsanlagen ja nein Jahr: _____
- Erstmaliger Einbau oder Austausch der Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen ja nein Jahr: _____
- Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern ja nein Jahr: _____
- Austausch von mindestens 75% der Fenster ja nein Jahr: _____

Oder wurden nur bestimmte Teile des Gebäudes saniert/zugebaut (Anbau, Dachbodenausbau, Sanierung der Eigentumswohnung etc.)? ja nein welcher Teil: _____ Jahr: _____

Haben schon Vorerwerbe stattgefunden?

- unter den selben Beteiligten ja nein Jahr: _____
- hinsichtlich der selben wirtschaftlichen Einheit ja nein Jahr: _____

Erwerb Personenkreis?

- Findet der Erwerb im begünstigten Personenkreis (§ 26 a Abs 1 Z 1 GGG) statt? ja nein
- Findet der Erwerb außerhalb des begünstigten Personenkreises statt? ja nein

Die Parteien bestätigen die Richtigkeit und Vollständigkeit der dem Urkundenverfasser für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorgelegten Unterlagen und Bewertungen und verpflichten sich den Urkundenverfasser hinsichtlich aller, aus der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer hervorkommenden Vermögensnachteile schad- und klaglos zu halten, wobei dies auch für den Fall einer Abgabenerklärung gilt.

Ort, am _____

Unterschrift(en)