

# **Information des BMF betreffend Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015**

## **1. § 1 GrEStG (Grunderwerbsteuertatbestände)**

### **1.1. § 1 Abs. 1 und 2 GrEStG**

#### **1.1.1. Übergeber hat weiterhin wirtschaftliche Verfügungsmacht**

*Wie ist eine Grundstücksschenkung zu besteuern, wenn sich der Übergeber ein Fruchtgenussrecht in einem Umfang vorbehält, der dazu führt, dass er auch nach der Übergabe die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das Grundstück iSd § 1 Abs. 2 GrEStG hat? Welche Folge hat es, wenn die wirtschaftliche Verfügungsmacht im Todesfall des Übergebers an den überlebenden Ehepartner übergeht?*

#### **Lösung:**

Wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstückes hat nach der Judikatur des VwGH (VwGH 30.4.1981, 84/16/0186) derjenige, der sich den Wert der Grundstücke für eigene Rechnung nutzbar machen kann. Dazu gehört zB, dass der zivilrechtliche Eigentümer das Grundstück auf Weisung verkaufen muss und der wirtschaftliche Verfügungsberechtigte den Erlös lukriert.

Wird das zivilrechtliche Eigentum an der Liegenschaft übertragen und behält sich der Übergeber die wirtschaftliche Verfügungsmacht zurück, liegt zum Zeitpunkt dieser Übertragung nur ein Erwerbsvorgang vor, nämlich jener nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

Die Zurückbehaltung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht stellt keinen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 2 GrEStG dar, weil der Übergeber die wirtschaftliche Verfügungsmacht ja nicht erwirbt, sondern sich diese zurückbehält.

Wird in der Folge die wirtschaftliche Verfügungsmacht an den zivilrechtlichen Eigentümer übertragen, stellt dieser Vorgang einen weiteren Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar (Erwerb der wirtschaftlichen Verfügungsmacht nach § 1 Abs. 2 GrEStG). Für diesen Vorgang kann bei Vorliegen der Voraussetzungen § 1 Abs. 4 GrEStG in Betracht kommen.

Überträgt der wirtschaftlich Verfügungsberechtigte die Verwertungsbefugnis an eine andere Person, ohne dass sich in dem Eigentum des zivilrechtlichen Eigentümers etwas ändert, unterliegt dieser Vorgang der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 2 GrEStG.

### 1.1.2. Anwachsung – Von wem wird erworben?

*In der BMF-Info vom 11.11.2014 wird ausgeführt, dass im Fall der Anwachsung kein Erwerb vom vorletzten (ausgeschiedenen) Gesellschafter, sondern von der Personengesellschaft und daher niemals ein Erwerb im Familienverband vorliegen kann. Dem steht das Erkenntnis des VwGH 23.1.1986, 84/16/0155, gegenüber, wonach dann, wenn aus einer Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter ausscheidet und der andere das ihm eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend macht, der verbliebene Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter erwirbt.*

#### Lösung:

Das Erkenntnis des VwGH ist zu einer vollkommen anderen steuerlichen Rechtslage (die noch im Zusammenhang mit dem ErbStG gestanden ist) ergangen. Vor allem aber hat sich das Verständnis der Rechtsfähigkeit von Personen(handels)gesellschaften durch das HaRÄG (BGBl I Nr. 120/2005) wesentlich geändert: Mit Wirksamkeit ab 1.1.2007 wurde eine umfassende, auch im (Innen-)Verhältnis zu den Gesellschaftern bestehende Vollrechtsfähigkeit angeordnet. Nunmehr bestehen diese Gesellschaften nicht nur durch, sondern auch neben ihren Gesellschaftern. Das Gesellschaftsvermögen steht ausschließlich der Gesellschaft und nicht (auch nicht anteilig) den Gesellschaftern zu (siehe Torggler in Straube/Ratka/Rauter, Tz 20 zu § 105 UGB). Demgegenüber waren OHG und KG gemäß § 124 HGB zwar im Außenverhältnis umfassend rechtsfähig, das Gesellschaftsvermögen stand aber den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu.

Bereits im Protokoll über die Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern - Ergebnisse 2007 unter Punkt 4.8. Folgendes festgehalten:

§ 7 GrEStG 1987 - Steuersatz bei Anwachsung

Sachverhalt:

Bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft tritt ein Gesellschafter aus und es tritt Anwachsung gemäß § 142 UGB ein.

Fragestellung:

Welcher Steuersatz ist auf die ermittelte Gegenleistung anzuwenden, wenn ein Verwandtschaftsverhältnis im Sinne des § 7 Z 1 GrEStG 1987 zwischen dem ausscheidenden und dem verbleibenden Gesellschafter vorliegt?

Lösung:

Es ist der Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden.

Die Übernahme gemäß § 142 UGB bewirkt eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Die Gesellschaft darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden (vgl. OGH 29.08.1995, 5 Ob 59/95, HS 26.043), vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter zu trennen (Trennungsprinzip). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten haben die Gesellschafter keinerlei Anteil.

Nachdem die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB bewirkt, dass der verbleibende Gesellschafter in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft eintritt und das bisher im Gesamthandeigentum stehende Vermögen der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbliebenen Gesellschafters übergeht (vgl. VwGH 18.11.1993, 92/16/0109; VwGH 19.01.1994, 93/16/0139), erfolgt der Erwerb von der Gesellschaft und ist der Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden.

Im Ergebnis erwirbt im Fall einer Anwachsung gemäß § 142 UGB der verbliebene Gesellschafter von der untergehenden Personengesellschaft und nicht vom vorletzten Gesellschafter.

### **1.1.3 Anwachsung versus Anteilsvereinigung**

*Geht die Anwachsung auch im Anwendungsbereich des GrEStG idF ab 1.1.2016 der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG vor? Wie ist das Verhältnis der Anwachsung zum Übergang aller Anteile an einer Personengesellschaft gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG?*

**Lösung:**

Nach der Judikatur des VwGH kann eine Anwachsung nicht in eine Anteilsvereinigung und einen dadurch bedingten Untergang der Anteile mit anschließendem Vermögensübergang in der Form der Anwachsung aufgespalten werden. Daran hat sich auch durch die Absenkung der Tatbestandserfüllungsschwelle von allen Anteilen auf 95% der Anteile nichts geändert, die Anwachsung (Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG) geht daher der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG vor.

Werden alle Anteile an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft auf einen einzigen „neuen Gesellschafter“ übertragen, liegt ein Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 und nicht gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG vor.

**1.2. § 1 Abs. 2a GrEStG****1.2.1. Übertragung auf neue Gesellschafter**

*§ 1 Abs. 2a GrEStG normiert, dass Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, wenn innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile einer Personengesellschaft auf **neue** Gesellschafter übergehen.*

*Beispiel:*

*Zum 1.1.2016 halten A und B jeweils 48 %, C, D, E und F jeweils 1 % an einer OG.*

*Am 1.1.2017 überträgt A seine Anteile an D, am 1.1.2018 überträgt B seiner Anteile an E.*

**Lösung:**

Im angeführten Beispiel sind zwar innerhalb von fünf Jahren 95 % der Anteile an der OG übertragen worden, aber nicht an neue Gesellschafter, da D und E zu den Zeitpunkten der jeweiligen Erwerbsvorgänge (1.1.2017 und 1.1.2018) bereits Gesellschafter der OG waren. Der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG wird daher nicht verwirklicht.

**1.2.2. Anteilsübertragungen bei Personengesellschaften**

*Ist nach einer Tatbestandsverwirklichung hinsichtlich der Fünfjahresfrist der „Zähler auf Null setzen“?*

*Beispiel:*

*A ist zu 3%, B zu 27%, C zu 35% und D ebenso zu 35% sind an der grundstücksbesitzenden OG beteiligt.*

*Am 1.1.2017 verkauft B seine Beteiligung an X*

*Am 1.1.2018 verkauft C seine Beteiligung an Y*

*Am 1.1.2019 verkauft D seine Beteiligung an Z → Tatbestand § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt*

*Am 1.1.2020 überträgt A seine Beteiligung an W.*

### **Lösung:**

Wird der Tatbestand des Überganges von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter verwirklicht, dann beginnt die Fünfjahresfrist des § 1 Abs. 2a GrEStG mit der nächsten Anteilsübertragung erneut zu laufen.

Im Beispiel wird nach der am 1.1.2019 bewirkten Tatbestandsverwirklichung der „Zähler auf Null gesetzt“. Mit der Anteilsübertragung durch A am 1.1.2020 beginnt ein neuer Fristenlauf.

### **1.2.3. Erreichen der 95%-Schwelle**

*Kann durch die mehrmalige Übertragung des gleichen Anteils der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG verwirklicht werden?*

*Beispiel:*

*An der ABC-OG sind A, B und C zu jeweils einem Drittel beteiligt. C übergibt einen Drittelanteil an K, dieser schenkt ihn L, diese wiederum M (= 3 x 33,3%)*

### **Lösung:**

Durch die mehrmalige Übertragung ein und desselben Anteils kann der Tatbestand des § 1 Abs. 2a GrEStG nicht verwirklicht werden, da vorausgesetzt wird, dass 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Wird immer der gleiche Anteil weitergegeben, geht auch immer nur der entsprechende prozentuelle Anteil am Gesellschaftsvermögen über (im Beispiel gehen daher nur 33,33% der Anteile auf neue Gesellschafter über; 66,67% der Anteile – nämlich jene von A und B – bleiben unverändert).

### **1.2.4. Wechsel des Grundstücksbestandes bei einer Personengesellschaft**

*Eine grundstücksbesitzende Personengesellschaft verändert (vermindert/erhöht) ihren Grundstücksbestand. Hat dieser Wechsel auf die Verwirklichung des Tatbestandes gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG einen Einfluss?*

*Beispiel:*

*Eine OG (A, B und C sind zu je einem Drittel beteiligt) ist Eigentümerin der Grundstücke X und Y. Am 1.8.2016 veräußern A und B ihre Anteile an D. Die OG verkauft am 1.9.2017 das Grundstück Y. Am 1.1.2018 veräußert C seinen Anteil an E, womit der Tatbestand des § 1 Abs. 1 2a GrEStG erfüllt ist.*

**Lösung:**

§ 1 Abs. 2a GrEStG stellt darauf ab, dass eine Personengesellschaft über ein inländisches Grundstück verfügt und dass eine qualifizierte Änderung des Gesellschafterbestandes innerhalb von fünf Jahren erfolgt. Mangels Bezugnahme auf konkrete Grundstücke sind die Grundstückswerte jener Grundstücke, die im Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung zum Vermögen der Personengesellschaft gehören, der Besteuerung zu unterziehen.

**1.3. § 1 Abs. 3 GrEStG**

**1.3.1. Treuhändig gehaltene Anteile (1)**

A hält eigenhändig 90% an einer grundstücksbesitzenden GmbH. Außerdem tritt A hinsichtlich 6% für B als Treuhänder auf. Die restlichen 4% werden von B eigenhändig gehalten.

**Lösung:**

Da die treuhändig gehaltenen Anteile dem Treugeber nach § 1 Abs. 3 letzter Satz GrEStG zugerechnet werden, liegt keine Anteilsvereinigung vor (A hält 90%, B 10%).

**1.3.2. Halten eigener Anteile**

*Sind selbst gehaltene Anteile bei der Bemessung der 95%-Grenze außer Ansatz zu lassen?*

*Beispiel:*

*Eine AG hält 10% selbst, die Aktionäre A und B halten 89% und 1%.*

**Lösung:**

Nach der Rechtslage bis zum StRefG 2015/2016 war die Erfüllung des Anteilsvereinigungstatbestandes nur möglich, wenn 100% der Anteile an einer Gesellschaft in der Hand einer Person vereinigt wurden. Wurden Anteile von der Gesellschaft selbst gehalten, war die Erfüllung des Tatbestandes daher nicht möglich (siehe Arnold/Hristov in Arnold/Arnold, GrEStG<sup>12</sup> § 1 Rz 373 und 381). Mangels einer anderslautenden gesetzlichen

Bestimmung und aufgrund der Tatsache, dass nach der geltenden österreichischen Rechtslage der Erwerb und das Halten eigener Anteile nur in bestimmten gesetzlich vorgegebenen Fallkonstellationen zulässig ist und in der Regel nur bei Aktiengesellschaften vorkommt (§ 81 GmbHG und § 65 AktG), gilt dieser Grundsatz auch nach der Herabsetzung des für die Tatbestandserfüllung notwendigen Beteiligungsausmaßes auf mindestens 95% der Anteile (vgl auch die Materialien zum StRefG 2015/2016, ErlRV 684 BlgNr 25. GP 34).

### 1.3.3. Umgründungsvorgänge: Aufstocken/Verwässerung der Beteiligungsquote

*Wie sind die folgenden Sachverhalte zu beurteilen?*

*Beispiel 1:*

*Die A-GmbH ist zu 80% an der G-GmbH beteiligt, die restlichen 20% werden von der B-GmbH gehalten. Die G-GmbH besitzt ein Grundstück in Österreich. In 2016 bringt die A-GmbH einen Betrieb in die G-GmbH ein, als Gegenleistung gibt die G-GmbH neue Anteile aus. Nach der Einbringung des Betriebs ist die A-GmbH zu 95% an der G-GmbH beteiligt und die B-GmbH zu 5%.*

*Beispiel 2:*

*Die A-GmbH ist zu 99% am 31.12.2015 an der G-GmbH beteiligt, das restliche Prozent wird von der B-GmbH gehalten. Die G-GmbH besitzt ein Grundstück in Österreich. In 2016 bringt die B-GmbH einen Betrieb in die G-GmbH ein, als Gegenleistung gibt die G-GmbH neue Anteile aus. Nach der Einbringung des Betriebs ist die A-GmbH zu 95% an der G-GmbH beteiligt und die B-GmbH zu 5%.*

#### **Lösung:**

Sobald eine Beteiligungshöhe von 95% erreicht wird, ist es für Tatbestandserfüllung unmaßgeblich, ob das Beteiligungsausmaß originär oder derivativ erreicht wurde (vgl. VwGH zur Kapitalherabsetzung).

### 1.3.4. Anteilsvereinigung bei Unternehmensgruppen - Rückwirkende Gruppenbildung und Grunderwerbsteuerpflicht

Wie sind die folgenden Sachverhalte zu beurteilen?

*Beispiel:*

*Die Konzerngesellschaften A, B und C sind Schwestergesellschaften. Die Muttergesellschaft M ist zu jeweils 100% an den Gesellschaften beteiligt. Am 1.5.2016 erwerben die Konzerngesellschaften B und C jeweils 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH.*

*Variante 1:*

*Am 20.12.2016 stellen M, A, B und C den Antrag zur Feststellung einer Unternehmensgruppe, die rückwirkend ab 1.1.2016 wirksam ist. Der Bescheid wird 2017 ausgestellt.*

*Variante 2:*

*In 2017 wird die Unternehmensgruppe von M, A, B und C gebildet.*

*Muss die Unternehmensgruppe im Zeitpunkt des Anteilserwerbs schon bestehen bzw. rechtskräftig festgestellt sein?*

#### **Lösung:**

Entscheidend ist das Datum der Wirksamkeit des Gruppen-Feststellungsbescheides, nicht das Bescheiddatum. Dies bedeutet, dass

- bei Variante 1 die GrEST-Pflicht gegeben ist, da die Unternehmensgruppe rückwirkend mit 1.1.2016 wirksam ist, und
- bei Variante 2 die Gruppenbildung in 2017 keine GrEST auslöst, da die Unternehmensgruppe im Zeitpunkt des Anteilserwerbs (2016) ertragsteuerlich nicht wirksam war.

Bei Variante 1 wird der Erwerbsvorgang (rückwirkend) zum 1.5.2016 verwirklicht, die Steuerschuld entsteht mit Rechtskraft des Gruppenbescheides.

### 1.3.5. Rückabwicklung der Gruppe und Grunderwerbsteuerpflicht

Wie sind die folgenden Sachverhalte zu beurteilen?

*Beispiel:*

*Die Konzerngesellschaften A, B und C sind Schwestergesellschaften. Die Muttergesellschaft M ist zu jeweils 100% an den Gesellschaften beteiligt. Die Unternehmensgruppe besteht seit 2014. Am 1.5.2016 erwerben die Konzerngesellschaften B und C jeweils 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH.*

*Variante 1: Im Dezember 2016 scheidet die Erwerbgesellschaft B aus der Unternehmensgruppe aus. Die Mindestbehaltefrist von drei Jahren wurde nicht erfüllt, die Gruppenmitgliedschaft von B wird rückabgewickelt.*

*Variante 2: Wegen nicht Erreichen der Mindestbehaltefrist kommt es zu einem rückwirkenden Wegfall der gesamten Unternehmensgruppe.*

#### **Lösung:**

Am 1.5.2016 wird eine Anteilsvereinigung in der Gruppe verwirklicht; Grunderwerbsteuer ist zu entrichten.

Scheidet bei Variante 1 das Gruppenmitglied B innerhalb der 3-Jahresfrist aus und wird rückabgewickelt, so hat der Erwerb der Anteile an der G-GmbH durch A und B rückwirkend zu keiner GrEST-Pflicht geführt, weil in der Gruppe nur 50% der Anteile an der G-GmbH gehalten werden. Erst recht wird bei Variante 2, bei der die gesamte Unternehmensgruppe wegen Nichterreichens der Mindestbehaltefrist rückabgewickelt wird, rückwirkend kein GrEST-Tatbestand verwirklicht.

Es liegt in beiden Fällen ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vor. Wurde die Grunderwerbsteuer auf Grund einer Abgabenerklärung bescheidmäßig vorgeschrieben, kann der Grunderwerbsteuerbescheid gemäß § 295a BAO abgeändert werden. Wurde die Grunderwerbsteuer hingegen selbstberechnet, kann eine Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid gemäß § 201 Abs. 2 Z 5 BAO („wenn bei sinngemäßer Anwendung des ... § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden“).

### 1.3.6. Anteilsübertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe – Änderung des Zurechnungssubjektes

#### a) Anteilskonzentration beim Gruppenmitglied:

*Beispiel:*

*Die Unternehmensgruppe besteht aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A, B und C beteiligt ist. Die A-GmbH hält 5%, B-GmbH 45% und C-GmbH 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH. Die B-GmbH überträgt ihre 45-%ige Beteiligung an der G-GmbH, womit das Gruppenmitglied C-GmbH 95% an der G-GmbH hält.*

#### **Lösung:**

Durch den Erwerb des 45%-Anteils durch das Gruppenmitglied C und der dadurch eintretenden Vereinigung von (mindestens) 95% der Anteile an der grundstücksbesitzenden G-GmbH wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG durch C erfüllt. Es kommt daher zu einer sogenannten „Verdichtung“ und zu einem Zurechnungswechsel hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH: Die Anteile an der G-GmbH sind nicht mehr in der Hand der Unternehmensgruppe, sondern alleine in der Hand der Gesellschaft C vereinigt. Da die Gesellschaft C ein Gruppenmitglied ist, wird die Anteilsvereinigung innerhalb der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht, womit die Bestimmungen über die Differenzbesteuerung gemäß § 1 Abs. 5 GrEStG zur Anwendung kommen. Dabei wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage (Grundstückswert der erworbenen Grundstücke) für diesen Erwerbsvorgang höher ist, als die Bemessungsgrundlage für den früheren Erwerbsvorgang (Anteilsvereinigung in der Hand der Unternehmensgruppe).

#### b) Gruppe wird Zurechnungssubjekt 1:

*Beispiel:*

*Die Unternehmensgruppe besteht aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A und B beteiligt ist. Die A-GmbH ist zu 95 % an der grundstücksbesitzenden G-GmbH beteiligt. A-GmbH überträgt 45% ihrer Beteiligung an der G-GmbH an die B-GmbH.*

#### **Lösung:**

Durch den Erwerb des 45%-Anteils des Gruppenmitglieds A durch das Gruppenmitglied B und der dadurch eintretenden Vereinigung von (mindestens) 95% der Anteile an der

grundstücksbesitzenden G-GmbH wird der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG durch die Unternehmensgruppe erfüllt. Es kommt daher zu einer sogenannten „Entdichtung“ (Verwässerung) und zu einem Zurechnungswechsel hinsichtlich der Beteiligung an der G-GmbH: Die Anteile an der G-GmbH sind nunmehr in der Hand der Unternehmensgruppe vereinigt.

Hat die Gesellschaft A als Gruppenmitglied bereits den Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt, wird die Anteilsvereinigung innerhalb der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht, womit die Bestimmungen über die Differenzbesteuerung gemäß § 1 Abs. 5 GrEStG zur Anwendung kommen. Dabei wird die Steuer nur insoweit erhoben, als die Bemessungsgrundlage (Grundstückswert der erworbenen Grundstücke) für diesen Erwerbsvorgang höher ist, als die Bemessungsgrundlage für den früheren Erwerbsvorgang.

c) Gruppe wird Zurechnungsobjekt 2:

*Beispiel:*

*Ausgangsstruktur zum 31.12.2015: Die Unternehmensgruppe besteht aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A, B und C beteiligt ist. Die A-GmbH hält 100% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH. Die A-GmbH überträgt 40% ihrer Beteiligung an der G-GmbH an die B-GmbH und 60% ihrer Beteiligung an der G-GmbH an die C-GmbH.*

*Die Anteilsvereinigung in der Hand der Unternehmensgruppe ist ein eigener Tatbestand. Der Sinn und Zweck der Anteilsvereinigung besteht darin das Umgehen der Grunderwerbsteuer zu verhindern. Es ist daher überschießend, dass Übertragungen innerhalb der Unternehmensgruppe und die Änderung des Zurechnungsobjekts von Gruppenmitglied und zur Unternehmensgruppe nochmals zu einer steuerpflichtigen Anteilsvereinigung führen.*

*Zudem widerspricht insbesondere im letzten Fallbeispiel (c) die nochmalige Anteilsvereinigung dem Sinn und Zweck der Übergangsbestimmung mit der Altfälle erstmalig erfasst werden sollen (da bei A als vormaligen Alleineigentümer eine Anteilsvereinigung oder ein Erwerb aller Anteile bereits nach der alten Rechtslage zu einer GrESt-Pflicht geführt hat).*

### **Lösung:**

Siehe Lösung zu Beispiel b).

Wie in der Anfrage ausgeführt stellt die Anteilsvereinigung in der Hand einer Unternehmensgruppe eine eigenständige Tatbestandsvariante dar. Diese Tatbestandsvariante kann auch dann erfüllt werden, wenn bereits ein Gruppenmitglied hinsichtlich derselben Gesellschaft den Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt hat. Gerade für solche Fälle ist die Differenzbesteuerung gemäß § 1 Abs. 5 GrEStG neu geschaffen worden. Dieser Systematik stehen auch die Inkrafttretensbestimmungen nicht entgegen: Diese Bestimmungen sollen uA lediglich eine nochmalige Anteilsvereinigung bei derselben Person verhindern. Im Fall der Anteilsvereinigung in der Hand der Unternehmensgruppe handelt es sich aber gerade nicht um dieselbe Person.

#### **1.4. § 1 Abs. 3 iVm § 18 Abs. 2p GrEStG**

##### **1.4.1. Oszillieren von 95% bis 100% und weitere Übertragungsvorgänge**

*Nach den EB zum AbgÄG 2015 „führen weitere Erwerbe (Aufstockungen) nicht zu einer neuerlichen Tatbestandserfüllung“. Gilt der „Grundsatz“ der einmaligen Nacherfassung nach den Übergangsbestimmungen auch für das anschließende Abstocken?*

*Beispiel:*

*An der grundstücksbesitzenden G-GmbH sind am 31.12.2015 A zu 98% sowie B und C jeweils zu 1% beteiligt. 2017 überträgt A 2% an den D und löst damit eine steuerpflichtige Anteilsvereinigung nach § 18 Abs. 2p GrEStG aus. In 2018 veräußert A ein weiteres Prozent seiner Beteiligung an der G-GmbH an den E.*

#### **Lösung:**

Sobald auf Grund der Übergangsbestimmung eine „Eintrittssteuer“ angefallen ist, führen weder das Aufstocken noch das Abstocken des Beteiligungsausmaßes zu einer neuen Tatbestandsverwirklichung. Bezogen auf die betreffende Beteiligung kann eine Anteilsvereinigung erst dann erneut verwirklicht werden, wenn das Beteiligungsausmaß auf unter 95% sinkt und dann wieder auf mindestens 95% aufgestockt wird.

### 1.4.2. Übertragung von Minderheitsanteilen

Wie ist der folgende Sachverhalt zu beurteilen?

*Beispiel:*

*An der grundstücksbesitzenden G-GmbH sind am 31.12.2015 A zu 96%, B und C jeweils zu 2% beteiligt. In 2017 überträgt C seine 2%ige Beteiligung an den Dritten D.*

#### **Lösung:**

Werden ausschließlich Minderheitsanteile „bewegt“, wird keine Anteilsvereinigung beim Mehrheitsgesellschafter verwirklicht.

### 1.4.3. Abstocken eines Alleineigentümers

Wie ist der folgende Sachverhalt zu beurteilen?

*Beispiel:*

*A ist am 31.12.2015 an der A-GmbH zu 100% beteiligt. Die A-GmbH besitzt ein Grundstück in Österreich. In 2016 veräußert A 4 % an den B.*

#### **Lösung:**

Vom Wortlaut des § 18 Abs. 2p („Werden am 31. Dezember 2015 mindestens 95% der Anteile ... gehalten, ist § 1 Abs. 3 ... auch auf Rechtsvorgänge anzuwenden, sofern dadurch der Prozentsatz verändert wird, aber nicht unter 95% sinkt und bezogen auf diese Anteile nicht bereits ein Tatbestand des § 1 Abs. 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 erfüllt wurde.“) wäre das Abstocken des Alleineigentümers miterfasst.

Sinn und Zweck der Übergangsbestimmung ist eine Art „Eintrittssteuer“ in das seit 1.1.2016 geltende Grunderwerbsteuersystem, um eine doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Wurde allerdings bis Ende 2015 bereits der Tatbestand der Vereinigung oder der Übertragung aller Anteile verwirklicht und dafür nachweislich Grunderwerbsteuer entrichtet, wäre die Verwirklichung einer nochmaligen Anteilsvereinigung nicht sachgerecht. Bei derartigen Sachverhalten ist daher der teleologischen Interpretation der Vorzug gegenüber der grammatikalischen Interpretation zu geben.

#### 1.4.4. Unternehmensgruppe

Wie ist der folgende Sachverhalt zu beurteilen?

*Beispiel:*

*Zum 31.12.2015 besteht die Unternehmensgruppe aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A, B und C beteiligt ist. Die A-GmbH hält 5%, B-GmbH 45% und C-GmbH 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH.*

*Lösen Übertragungsvorgänge innerhalb der Unternehmensgruppe (die A-GmbH verkauft ihre 5%-Beteiligung an der G-GmbH an die B-GmbH; B wird auf die A-GmbH verschmolzen; A-GmbH bringt ihre Beteiligung in die C-GmbH ein,...) die Anteilsvereinigung iSd Übergangsbestimmung § 18 Abs. 2p GrEStG aus?*

#### **Lösung:**

Grundsätzlich können Anteilsverschiebungen in einer Unternehmensgruppe dazu führen, dass der Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt wird. Nach der Inkrafttretensbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG letzter Satz ist das jedenfalls dann der Fall, wenn am 31.12.2015 ein Ausmaß von mindestens 95% der Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in der Hand einer Unternehmensgruppe gehalten wurden und ab dem 1.1.2016 Anteile innerhalb der Unternehmensgruppe – von einem Gruppenmitglied zu einem anderen Gruppenmitglied – übertragen werden. Diesfalls wird beim ersten Übertragungsvorgang der Anteilsvereinigungstatbestand erfüllt, weitere Übertragungsvorgänge sind hingegen nicht relevant, sofern nicht zwischenzeitlich das Beteiligungsausmaß von 95% unter- und anschließend wieder überschritten wird, oder es zu einer „Verdichtung“ der Anteile bei einem einzelnen Gruppenmitglied kommt (siehe Lösung zu Beispiel a) in Punkt 1.3.6.).

#### **1.4.5. Treuhändig gehaltene Anteile (2; siehe oben 1.3.1.)**

Wie ist der folgende Sachverhalt zu beurteilen?

*Beispiel:*

*An einer grundstücksbesitzenden GmbH sind am 31.12.2015 beteiligt: A, dessen 90%-Anteile B als Treuhänder hält, B zusätzlich eigenhändig zu 7%, C zu 2% und D zu 1%. In Jahr 2017 überträgt C 1% an D.*

**Lösung:**

Es liegt keine Anteilsvereinigung vor, weil nicht die treuhändig gehaltenen Anteile „bewegt“ werden.

**1.4.6. Treuhänderwechsel**

*Wie sind die folgenden Sachverhalte zu beurteilen?*

*Beispiel 1:*

*An einer grundstücksbesitzenden GmbH sind am 31.12.2015 beteiligt: A, dessen 90% Anteile B als Treuhänder hält, B zu 7%, C zu 2% und D zu 1%.*

*Löst ein im Jahr 2017 stattfindender Treuhänderwechsel die Steuerpflicht gemäß der Übergangsbestimmung des § 18 Abs. 2p GrEStG aus?*

*Beispiel 2:*

*A erwirbt am 1.5.2016 als Treugeber 90 % an einer grundstücksbesitzenden GmbH. Am 1.7.2016 erwirbt B, der die Anteile treuhändig für A hält, weitere 6 % für A. Es wird eine Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 letzter Satz GrEStG verwirklicht. Im Jahr 2017 findet ein Treuhänderwechsel statt.*

**Lösung:**

Beispiel 1:

Durch den Tod geht die Treuhandenschaft – wenn nicht vertraglich etwas anderes vereinbart wurde - auf die Erben über (dh Treuhandenschaft geht nicht unter), weil sie kein höchstpersönliches Recht ist. Ein Treuhänderwechsel kann somit, je nachdem, ob eine vertragliche Regelung einen solchen Wechsel zulässt oder nicht, entweder direkt (dh ohne Rückübertragung auf den Treugeber) oder, wenn die vertragliche Regelung diesen Wechsel nicht zulässt, durch Rückübertragung auf den Treugeber und Übertragung auf einen neuen Treuhänder erfolgen. Die Beurteilung kann daher nur im Einzelfall erfolgen.

Beispiel 2:

Da die Anteile dem Treugeber A zugerechnet werden und am 1.7.2016 der Tatbestand der Vereinigung aller Anteile in der Hand des A erfüllt wurde, und sich durch den Treuhänderwechsel keine Änderung an der Zurechnung der Anteile bei A ergibt, löst der Treuhänderwechsel keine weitere Steuerpflicht aus.

## 1.5. § 1 Abs. 5 GrEStG

### 1.5.1. Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung - Auslegung der „gleichen“ Gruppe

*Variante 1: Die Unternehmensgruppe besteht aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A, B und C beteiligt ist. Die A-GmbH hält 5%, in 2017 erwirbt die B-GmbH 45% und die C-GmbH 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH. Der Anteilsvereinigungstatbestand wurde ausgelöst und führte zur GrESt Pflicht. In 2018 wird die Unternehmensgruppe (ohne Rückabwicklung) aufgelöst. In 2019 wird die Gruppe in derselben Konstellation wieder neugebildet. In 2020 wird die B-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen.*

*Variante 2: Die Unternehmensgruppe besteht aus der M-GmbH als Gruppenträger, der zu jeweils 100% an den Gesellschaften A, B und C beteiligt ist. Die A-GmbH hält 5%, in 2017 erwirbt die B-GmbH 45% und die C-GmbH 50% an der grundstücksbesitzenden G-GmbH. Der Anteilsvereinigungstatbestand wurde ausgelöst und führte zur GrESt Pflicht. In 2018 wird der Gruppenträger von der Erwerbengesellschaft E-GmbH erworben und eine neue Unternehmensgruppe mit E als Gruppenträger gebildet. In 2020 wird die B-GmbH auf die C-GmbH verschmolzen.*

*Ist die Differenzbesteuerung auf diese Rechtsvorgänge anwendbar? Wie ist das Tatbestandsmerkmal der gleichen Unternehmensgruppe auszulegen?*

#### **Lösung:**

Das Kriterium der „gleichen Unternehmensgruppe“ gemäß § 1 Abs. 5 GrEStG ist derart auszulegen, dass auf den aufrechten Bestand der Gruppe aus ertragsteuerlicher Sicht abgestellt wird. Wenn eine Gruppe aufgelöst wird, können danach stattfindende Anteilsvereinigungsvorgänge nicht mehr in der gleichen Unternehmensgruppe verwirklicht werden und zwar auch dann nicht, wenn später eine neue idente Gruppe gebildet wird. Ebenso wenig handelt es sich um die gleiche Unternehmensgruppe, wenn die Anteile am bisherigen Gruppenträger erworben und daraufhin eine neue Gruppe gebildet wird.

## 2. § 3 GrEStG (Befreiungen)

### 2.1. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG

#### 2.1.1. Betriebsfreibetrag

*Bei teilentgeltlichen Vorgängen (dh solchen, die nicht innerhalb des im § 26a Abs. 1 Z 1 GGG angeführten Familienverbandes stattfinden) steht der Freibetrag nur für den unentgeltlichen Teil zu. Darüber hinaus ist auch eine Deckelung der Grunderwerbsteuer mit 0,5% vom Grundstückswert für den unentgeltlichen Teil vorgesehen.*

*Ist für die Zurechnung der übernommenen Verbindlichkeiten zu den Grundstücken der Grundstückswert oder der Verkehrswert maßgeblich?*

*Beispiel:*

*A (60 Jahre alt) verschenkt seinen Betrieb an sein Patenkind (Verkehrswert des Betriebs: 4 Mio Euro; Verkehrswert des Grundstücks: 2,4 Mio. Euro; Schulden (nicht konkret zuordenbar): 1,5 Mio. Euro; Grundstückswert 2 Mio. Euro).*

#### **Lösung:**

Die Zuordnung übernommener Schulden ist keine Frage des GrEStG, sondern eine zivilrechtliche Frage und richtet sich nach dem Zweck, für den die Schulden aufgenommen wurden. Wurde ein Kredit zB für die Renovierung eines Hotels aufgenommen, sind diese Schulden dem Hotelgrundstück zuzurechnen; Schulden, die dem Grundstück nicht konkret zugerechnet werden können (zB für Werbemaßnahmen), sind daher – wie bisher – entsprechend der übernommenen Verkehrswerte zuzuordnen.

Für die Frage, ob der Erwerb unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich erfolgt, ist der auf das Grundstück entfallende Teil der übernommenen Schulden dem Grundstückswert gegenüber zu stellen.

Lösung Beispiel:

Feststellung, in welchem Ausmaß die übernommenen Schulden auf das Grundstück entfallen:

Der Verkehrswert des Grundstück beträgt 60% des Verkehrswertes des gesamten Betriebes; in diesem Ausmaß entfallen auch die Schulden auf das übernommene Grundstück:  $1,5 \text{ Mio} * 60\% = 900.000 \text{ €}$

Feststellung, ob der Erwerb un/teil/entgeltlich erfolgt:

Die auf das Grundstück entfallenden Schulden iHv 900.000 entsprechen 45% des Grundstückswertes. Es handelt sich daher um einen teilentgeltlichen Erwerb; der Betriebsfreibetrag ist um diese 45% zu kürzen und beträgt daher 495.000 Euro.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage für den entgeltlichen Teil beträgt daher 900.000 €, jene für den unentgeltlichen 605.000 € (1,1 Mio € minus 495.000 €)

### **2.1.2. Ist die Übergabe eines „Betriebes“ erforderlich?**

*Ein Betrieb wird zur Gänze vom Vater und die Grundstücke zur Hälfte vom Vater und von der Mutter übergeben.*

*GrEStG bis 31.12.2015: Darf für die Übergabe von der Mutter die Befreiung mangels Übergabe eines Betriebes nicht gewährt werden?*

*GrEStG ab 1.1.2016: Im Gesetz steht "Grundstücke, soweit sie zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes oder Teilbetriebes gehören". Bei den landwirtschaftlichen Übergaben und Einzelunternehmen gibt es Fälle, bei denen der Betrieb zur Gänze dem Vater gehört und übergeben wird, jedoch die Grundstücke sind je zur Hälfte im Eigentum der Eltern und werden je zur Hälfte übergeben. Gilt auch für die Übergabe von der Mutter die Befreiung, da die Grundstücke im Betriebsvermögen des landwirtschaftlichen Betriebes (keine Unterlagen bei Pauschalierung) sind und gleichzeitig durch den Vater ein Betrieb übergeben wird?*

*(Änderung bei Betriebszugehörigkeit zur bisherigen Rechtslage? Aus den EB zum StRefG: "Zur besseren Lesbarkeit soll der Aufbau des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 gegen über der bisherigen Formulierung gestrafft und teilweise neu untergliedert werden. Die Änderung in lit. b soll im Lichte des österreichischen Gleichbehandlungsrechts erfolgen und zu keiner inhaltlichen Änderung führen." oder: "An den bestehenden sachlichen und persönlichen Voraussetzungen zur Inanspruchnahme der (teilweisen) Steuerbefreiung hat sich durch die Novelle nichts geändert" (Bodis/Fiala/Lattner/Ofner in SWK-Spezial). Voraussetzung bleibt Übergabe durch den Betriebsinhaber, der den Betrieb führt und gemeinsam damit oder mit einem qualifizierten Mitunternehmeranteil übergibt. Lit. b und d bis g der Z 2 sind auch bei Z 2a anzuwenden. Die Bewirtschaftung eines landwirtschaftlichen Betriebes nur durch einen Ehegatten schließt nach der Rechtsprechung aber die Befreiung nicht aus, da allein dadurch (Verpachtung) noch nicht von einer Betriebsaufgabe durch den anderen Ehegatten auszugehen ist. (wie in Fellner, § 3 Rz. 38) An den sachlichen und persönlichen Voraussetzungen hinsichtlich der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG hat sich durch*

*die Novelle nichts geändert. Das betreffende Grundstück muss zu einem Betriebsvermögen gehören?)*

**Lösung:**

Trotz der neuen Formulierung beim Betriebsfreibetrag sind dem Grunde nach nur Grundstücke von der Befreiungsbestimmung erfasst, die bzw. soweit sie zum Betriebsvermögen des Übergebers zugehörig sind. In der dargestellten Sachverhaltskonstellation ist das allerdings nicht der Fall. Wird ein im Miteigentum stehendes Grundstück ohne Mietvertrag durch einen Miteigentümer betrieblich genutzt, steht der betrieblich genutzte Teil nur bis zur Miteigentumsquote im Betriebsvermögen des Betriebsinhabers (vgl. EStR 2000 Rz 574). Für den vorliegenden Fall bedeutet dies, dass der betriebsführende Vater als Hälfteeigentümer des betrieblich genutzten Grundstückes nur den seiner Quote entsprechenden Anteil (50%) des Grundstückes im Betriebsvermögen hat. Der zweite Hälfteanteil des betrieblich genutzten Grundstückes steht daher zur Gänze im Privatvermögen der Mutter, ist daher nicht Teil eines Betriebsvermögens und von vornherein nicht vom Betriebsfreibetrag erfasst.

**2.1.3. Begriff des Teilbetriebes**

*Es besteht ein einheitlicher Betrieb eines Einzelunternehmers aus einem Hotel samt Wellnessbereich einerseits und einem - vom Hotel räumlich getrennten - Gasthof/Café samt 12 Zimmern andererseits. Die beiden Bereiche sollen auf Grund einer geplanten Unternehmensnachfolge getrennt werden, es liegen aber aus ertragsteuerlicher Sicht keine Teilbetriebe vor. Der Einzelunternehmer möchte nunmehr das Hotel samt Wellnessbereich fremdüblich an die Tochter 1 und den Gasthof/Café samt 12 Zimmer fremdüblich an die Tochter 2 verkaufen. Ertragsteuerlich kommt es zur Realisierung beim Vater, die beiden Töchter führen die beiden Betriebe nach dem Kauf jeweils als Einzelunternehmen fort. Ist bei diesem Sachverhalt der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG anwendbar und wenn ja, in welcher Höhe?*

**Lösung:**

Aus der Sicht des Übergebers wird ein einheitlicher Betrieb übergeben, der Betriebsfreibetrag steht daher den beiden Übernehmerinnen entsprechend den Verkehrswerten der übernommenen Grundstücke (somit aliquot) zu.

## 2.2. § 3 Abs. 1 Z 2a GrEStG

### 2.2.1 Teilentgeltliche Übergabe

*Steht der Freibetrag gem § 3 Abs. 2a GrEStG zu, wenn ein land-und forstwirtschaftlicher Betrieb entgeltlich (zB gegen Einräumung eines Wohnrechtes) im Familienverband (§ 26a Abs. 1 Z 1 GGG) übergeben wird?*

#### **Lösung:**

Der Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 Z 2a GrEStG steht – neben den sonstigen Voraussetzungen - nur dann zu, wenn die Gegenleistung geringer ist als der einfache Einheitswert der Land- und Forstwirtschaft (lex specialis zu § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a GrEStG). Der Freibetrag kann im Ergebnis ganz oder gar nicht zustehen.

Dass der Einheitswert bei Übergaben im Familienverband (§ 26a Abs.1 Z 1 GGG) die Bemessungsgrundlage darstellt, ergibt sich aus § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG; ob die Übergabe entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt, ist für die Anwendbarkeit des Einheitswertes ohne Bedeutung.

Der zur Anwendung kommende Steuersatz ergibt sich aus § 7 Abs. 1 Z 2 lit d GrEStG und beträgt 2%.

## 2.3. § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG

### 2.3.1 Gebäude im Zustand der Bebauung

*Ein Gebäude im Zustand der Bebauung (Rohbau, noch nicht bezugsfertiges Haus, Wohnnutzfläche unter 150m<sup>2</sup>) wird an den anderen Ehepartner geschenkt. Steht die Befreiung gemäß § Abs. 1 Z 7 GrEStG nur zu, wenn das Haus bezugsfertig ist?*

#### **Lösung:**

Die sogenannte Ehegattenbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG steht auch dann zu, wenn ein Rohbau (Wohnnutzfläche unter 150m<sup>2</sup>) geschenkt wird. Voraussetzung ist allerdings, dass hinsichtlich der erst zu errichtenden (oder fertigzustellenden) Wohnstätte die Benutzung zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses innerhalb von drei Monaten ab Fertigstellung, längstens jedoch innerhalb von acht Jahren nach vertraglicher Begründung des Miteigentums erfolgt.

### 2.3.2. „Anschreiben lassen“

*Eine Eigentumswohnung wurde vor 20 Jahren von A angeschafft.*

*Variante A: A und B sind seit 17 Jahren verheiratet und leben gemeinsam in dieser Wohnung. Im Jahr 2016 schenkt A dem B die Hälfte der Wohnung. (Anteilige) Befreiung?*

*Variante B: A und B heiraten im Jahr 2016 und begründen ihren gemeinsamen Wohnsitz in der Wohnung A; A schenkt die Hälfte der Wohnung an B. (Anteilige) Befreiung?*

#### **Lösung:**

Aus den im Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009 über die verkehrsteuerlichen Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 angeführten Beispielen (siehe Punkt 2.2.2 des Erlasses) ist ersichtlich, dass die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG auch dann zur Anwendung kommt, wenn die Ehemohnung einem der Ehepartner seit Jahren gehört und er erst später dem anderen Ehepartner die Hälfte der Ehemohnung überträgt („anschreiben lässt“). Dies bestätigt auch die Entscheidung des BFG 15.2.2016, RV/7102272/2012.

In beiden Varianten kommt daher – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG zur Anwendung.

## **3. § 4 GrEStG – Bemessungsgrundlage allgemein und in Verbindung mit § 7 GrEStG**

### **3.1. Definition Familienverband**

*a) Die Großmutter schenkt an die Tochter ihrer Schwiegertochter ein Grundstück. Diese nicht leibliche Enkeltochter wurde auch nicht adoptiert. Liegt hier ein Erwerb im Familienverband vor?*

#### **Lösung:**

Auch Stiefkinder der leiblichen Kinder gehören dem Familienverband des § 26a GGG an.

*b) Zum Familienverband gehören u.a. „ Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder“. Umfasst die Bezeichnung „deren Kinder“ nur leibliche Kinder der Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder auch zB das Wahlkind eines Wahlkindes?*

**Lösung:**

*(Anmerkung: Da GrEStG auf § 26a GGG verweist, wurde das BMJ offiziell angefragt um die einheitliche Auslegung zu gewährleisten. Die Antwort bleibt abzuwarten und wird übernommen werden.)*

*c) Zählen Schwiegereltern zum Kreis der Verschwägerten in gerader Linie (§ 26a Abs. 1 Z 1 GGG)?*

**Lösung:**

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

**3.2. Sacheinlage**

*Ausgangssachverhalt: Sacheinlage eines Grundstücks von A in die vermögensverwaltende Ehegatten A & B OG (Beteiligung je 50%):*

*die Einlage erfolgt unentgeltlich und der Grundstückswert wird gebucht:*

- 1) *auf das variable Konto von A*
- 2) *auf das variable Konto beider Gesellschafter im Verhältnis ihrer Beteiligung*

*Wir sind von einer Berechnung nach dem Stufentarif ausgegangen, da unentgeltliche Übertragung aus Grunderwerbsteuerlicher Sicht.*

**Lösung:**

Da der Gegenwert des eingelegten Grundstücks ganz bzw. teilweise auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters verbucht wird, liegen in beiden Fällen keine unentgeltlichen Übertragungen vor. Der auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters verbuchte Gegenwert des eingelegten Grundstückes vermittelt einen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft auf Auszahlung bzw. Entnahme, womit dieser Wert die Gegenleistung für die Grundstücksübertragung darstellt.

Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrEST ist daher diese Gegenleistung, allenfalls der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage.

### **3.3. Einlage eines Grundstückes in eine Kapitalgesellschaft außerhalb von Umgründungen**

*Bei einer Einlage eines Grundstückes in eine Kapitalgesellschaft außerhalb von Umgründungen muss man unseres Erachtens zwischen Einlage mit und ohne Kapitalerhöhung unterscheiden. Bei der Einlage mit Kapitalerhöhung ist eine Gegenleistung in Form der Ausgabe von weiteren Kapitalanteilen gegeben. Es fällt daher eine GrEST vom Wert der Liegenschaft (Verkehrswert?) mit 3,5% an.*

*Bei einer Einlage OHNE Kapitalerhöhung liegt überhaupt keine Gegenleistung vor (vgl. VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200), sodass in diesem Fall vom Grundstückswert die GrEST zu bemessen ist.*

*Es sollte daher - da unentgeltlicher Vorgang - der Stufentarif in diesem Fall Anwendung finden (vgl. dazu auch Schimmer/Stückler, ÖStZ 2015/568).*

#### **Lösung:**

Die vorgeschlagenen Lösungen sind grundsätzlich korrekt, mit der Maßgabe, dass bei der Einlage mit Kapitalerhöhung der Gegenwert der ausgegebenen Anteile als Gegenleistung anzusehen ist, womit diese die Bemessungsgrundlage darstellt und nicht etwa der Verkehrswert des Grundstückes; der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage ist hierbei zu beachten.

### **3.4. Sachausschüttung und Sachzuwendung von Grundstücken**

*Ist bei einer Sachausschüttung einer GmbH (zB Ausschüttung eines Grundstückes an den Alleingesellschafter) die GrEST vom Grundstückswert (nicht vom Verkehrswert) zu berechnen?*

*Welche Bemessungsgrundlage kommt zur Anwendung, wenn eine Stiftung eine Sachzuwendung (Zuwendung eines Grundstückes an einen Begünstigten) vornimmt?*

#### **Lösung:**

Nach § 82 Abs. 2 GmbHG erfolgt die Verteilung des Bilanzgewinns im Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen, sofern der Gesellschaftsvertrag keine davon abweichende Regelung vorsieht. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass mit dem Beschluss über die

Ausschüttung des Bilanzgewinnes der Anspruch der Gesellschafter auf (Bar-)Auszahlung des auszusüttenden Gewinnes entstanden ist. Wird allerdings vereinbart, dass ein Teil des Gewinnes als Sachausschüttung durch Übertragung eines Grundstückes auszusüttend ist, liegt darin eine Hingabe an Zahlungs statt iSd § 1414 ABGB. Durch die Übereignung des Grundstückes an Zahlungs statt, erlischt der Anspruch auf Auszahlung des Bilanzgewinnes (in entsprechender bzw. vereinbarter Höhe), womit dieser Wert (der Wert des erloschenen Zahlungsanspruches) die Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes ist (vgl zuletzt VwGH 25.11.2015, 2015/16/0034). Die Grunderwerbsteuer ist daher gem. § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert dieser Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert des erworbenen Grundstückes zu berechnen.

Hat ein Begünstigter einer Stiftung keinen Rechtsanspruch auf einen bestimmten Geldbetrag, erfolgt eine Grundstückszuwendung anders als im Fall der Sachausschüttung nicht als Hingabe an Zahlungs statt. Mangels Gegenleistung ist daher der Grundstückswert des erworbenen Grundstückes Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer.

### 3.5. Erwerbe gemäß § 14 WEG

Wie bemisst sich die GrESt bei einem Erwerb durch den Wohnungseigentumspartner gemäß § 14 WEG?

#### Lösung:

Die im Erlass des BMF vom 22.01.2010, BMF-010206/0007-VI/5/2010, veröffentlichte Rechtsansicht zu Erwerben gemäß § 14 WEG wird aufgrund der geänderten Rechtslage wie folgt adaptiert:

A) Erwerb des halben Mindestanteils nach dem verstorbenen Eigentumspartner

1. Erwerb durch Anwachsung nach § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002

Erfolgt der Erwerb aufgrund des § 14 Abs. 1 Z 1 WEG, liegt gemäß § 7 Abs. 1 lit b GrEStG ein unentgeltlicher Erwerb vor, für den auch die Steuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 7a GrEStG in Betracht kommt, sofern eine Ehe oder eingetragene Partnerschaft bestanden hat, das Grundstück dem Erwerber im Zeitpunkt des Todes als Hauptwohnsitz gedient hat und soweit die Wohnnutzfläche 150m<sup>2</sup> nicht übersteigt.

2. Vereinbarung gemäß § 14 Abs. 5 WEG 2002

Die Eigentumspartner können gemäß § 14 Abs. 5 WEG 2002 zu Lebzeiten vor einem Notar oder unter anwaltlicher Mitwirkung schriftlich vereinbaren, dass anstelle des gesetzlichen

Eigentumsübergangs an den überlebenden Eigentumspartner eine andere natürliche Person den Anteil des Verstorbenen am Mindestanteil und gemeinsamen Wohnungseigentum erwerben soll. Diese Person (Begünstigte) erwirbt hierbei nicht unmittelbar das Eigentum am halben Mindestanteil, sondern lediglich einen Anspruch auf dessen Übereignung.

Wenn der Begünstigte von seinem Übereignungsanspruch keinen Gebrauch macht oder vorverstirbt, kommt es zur Anwachsung an den überlebenden Partner gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG 2002 (siehe Punkt 1.).

Der Erwerb des halben Mindestanteils durch den Begünstigten nach Geltendmachung des Übereignungsanspruches unterliegt der Grunderwerbsteuer.

Der Begünstigte hat gemäß § 14 Abs. 5 WEG 2002 für die Übereignung des Anteils des Verstorbenen am Mindestanteil an die Verlassenschaft den Übernahmepreis gemäß § 14 Abs. 2 WEG 2002 - dies ist die Hälfte des Verkehrswertes (§ 2 Abs. 2 LBG) des Mindestanteils - zu bezahlen. Die Begünstigung des § 14 Abs. 3 WEG ist zu beachten.

Der Übernahmepreis und die mit dem halben erworbenen Mindestanteil in wirtschaftlicher Beziehung stehenden Schulden und Lasten stellen die Gegenleistung dar.

Die Zahlung des Übernahmepreises kann dem Begünstigten unter bestimmten Voraussetzungen gemäß § 14 Abs. 5 letzter Halbsatz iVm Abs. 4 WEG 2002 durch eine letztwillige Verfügung oder durch eine Schenkung auf den Todesfall (teilweise) erlassen werden.

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist bei Erwerben im Familienverband gem § 26a Abs. 1 Z 1 GGG (Verhältnis Verstorbener gegenüber Begünstigtem) der Grundstückswert, im Übrigen die Gegenleistung laut Vereinbarung, mindestens jedoch der Grundstückswert (§ 4 Abs. 1 GrEStG)

### 3. Vereinbarung gemäß § 14 Abs. 1 Z 2 WEG 2002

Der überlebende Partner kann gemeinsam mit den Erben des Verstorbenen unter Zustimmung der Pflichtteilsberechtigten eine Vereinbarung schließen, aufgrund derer der halbe Mindestanteil des Verstorbenen einer anderen Person zukommt. Der erblasserische halbe Mindestanteil fällt in den Nachlass.

Der Erwerb des halben Mindestanteils nach dem Verstorbenen durch Erben stellt einen Erwerb von Todes wegen dar (§ 7 Abs. 1 lit b GrEStG) und ist wie ein Erbteilungsübereinkommen zu behandeln. Bemessungsgrundlage ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 der Grundstückswert.

Der Erwerb des halben Mindestanteils nach dem Verstorbenen durch andere Personen (Dritte) stellt keinen Erwerb von Todes wegen dar, sondern ist wie ein Erbschaftskauf zu behandeln. Die Grunderwerbsteuer ist nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 von der Gegenleistung, mindestens jedoch vom Grundstückswert oder dem Einheitswert des Grundstückes zu bemessen. Die Besteuerung und der Tarif richten sich nach dem Verhältnis des Erwerbers zum Erblasser (siehe Erlass des BMF vom 18. Februar 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Teil III., Abschnitte 1.1.4. und 1.3.).

Wenn bei einer derartigen Vereinbarung der gesamte Mindestanteil (also auch jener des überlebenden Eigentumspartners) übertragen wird, stellt der Erwerb des halben Mindestanteils des überlebenden Partners ein Rechtsgeschäft unter Lebenden dar, das der Grunderwerbsteuer unterliegt. Die Steuerberechnung erfolgt nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987.

#### 4. Verzicht des überlebenden Eigentumspartners

Verzichtet der überlebende Eigentumspartner gemäß § 14 Abs. 1 Z 3 WEG 2002 auf den Eigentumsübergang, gilt das Eigentum am halben Mindestanteil des Verstorbenen als nie auf den überlebenden Partner übergegangen (zur Besteuerung siehe Erlass des BMF vom 18. Februar 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Teil III., Abschnitte 1.1.4., 1.3. und 1.4.).

#### B) Erwerb des gesamten Mindestanteils durch einen Erben/Vermächtnisnehmer außerhalb der Konstellation einer Eigentümerpartnerschaft

Erwirbt der Erbe/Vermächtnisnehmer den gesamten Mindestanteil des Verstorbenen, handelt es sich um einen Erwerb von Todes wegen; § 14 WEG 2002 kommt nicht zur Anwendung (zur Besteuerung siehe Erlass des BMF vom 18. Februar 2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009, Teil III.).

### 3.6. Baurecht

*Wie ist der folgende Sachverhalt zu beurteilen:*

*Eine im Eigentum befindliche Liegenschaft, an der ein Baurecht (das noch über 50 Jahre läuft) besteht, wird an ein Familienmitglied übergeben. Der derzeitige Einheitswert der Liegenschaft ist € 0, da die betreffende Liegenschaft bewertungsrechtlich dem Baurechtsnehmer zugerechnet wird.*

*Von welchem Wert wird die Grunderwerbsteuer ab 2016 berechnet? Wie steht es, wenn der jetzige Übernehmer/In an der geschenkten Liegenschaft dem Übergeber ein*

*Fruchtgenussrecht einräumt? Wie wäre die Rechtslage, wenn das Baurecht 50 Jahre oder weniger läuft? Und hier wieder beide Varianten: mit und ohne Gegenleistung (Fruchtgenussrecht)?*

### **Lösung:**

Wird ein mit einem Baurecht belastetes Grundstück übergeben, ist innerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG als Bemessungsgrundlage immer der Grundstückswert heranzuziehen, ansonsten die Gegenleistung, mindestens der Grundstückswert.

#### a) Übergabe im Familienverband

Der Grundstückswert ermittelt sich wie in allen anderen Fällen nach dem Pauschalwertmodell oder anhand eines Immobilienpreisspiegels, wobei in beiden Fällen die Belastung mit einem Baurecht nicht berücksichtigt werden darf. Allerdings kann der geringere gemeine Wert nachgewiesen werden, bei dem die Baurechtsbelastung wertmindernd zu berücksichtigen ist, weil sie nicht zu den „persönlichen Verhältnissen“ des § 10 Abs. 2 iVm Abs. 3 BewG. 1955 zählt.

Da Baurechte grundsätzlich wie bebaute oder unbebaute Grundstücke zu bewerten sind, ist davon auszugehen, dass der gemeine Wert des Baurechtes an einem unbebauten Grundstück mit einer (Rest-)Dauer von mindestens 50 Jahren dem gemeinen Wert für das (bloße) Grundstück entspricht (siehe dazu Punkt 3.6a). In diesem Fall wäre daher die Bemessungsgrundlage für die Grundstücksübertragung mit Null anzusetzen. Im Gegenzug ist allerdings die kapitalisierte Bauzinsberechtigung für den gemeinen Wert werterhöhend zu berücksichtigen.

Ist das Baurecht im Zeitpunkt der Grundstücksübertragung für weniger als 50 Jahre eingeräumt, dann ist der um die (aliquote) Baurechtsbelastung verminderte und um die kapitalisierte Bauzinsberechtigung erhöhte gemeine Wert nachzuweisen.

#### b) Übergabe außerhalb des Familienverbandes

Als Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung (Wert des Fruchtgenussrechtes), mindestens der Grundstückswert (siehe dazu lit. a) heranzuziehen.

### **3.7. Baurecht (2)**

*Welche Bemessungsgrundlage ist ab 1.1.2016 bei Grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgängen betreffend Baurechte heranzuziehen?*

**Lösung:**

Für die Bewertung eines Baurechtes gilt bei Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbandes des § 26a GGG die allgemeine Bemessungsgrundlage „Gegenleistung, mindestens Grundstückswert“; innerhalb des Familienverbandes ist immer der Grundstückswert heranzuziehen.

Die Information zur „Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014“ (BMF 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014) enthält unter Punkt 1.1.8 Ausführungen zum gemeinen Wert bei Baurechten. Die dort enthaltene Lösung zur Frage, wie der gemeine Wert eines Baurechtes bei Begründung / bei Übertragung / bei Rückfall zu ermitteln ist, wird im Folgenden an die Rechtslage ab 1.1.2016 adaptiert:

Nach § 1 Abs. 1 Baurechtsgesetz idF BGBl 258/1990 ist das Baurecht das dingliche, veräußerliche und vererbliche Recht, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Es entsteht durch bürgerliche Eintragung als Last des Grundstückes und gilt nach dem Gesetz als unbewegliche Sache. Das Baurecht steht damit als solches dem Grundstück gleich bzw. ist ein grundstücksgleiches Recht.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Nach Abs. 2 stehen unter anderem Baurechte den Grundstücken gleich.

Auch nach § 51 Abs. 2 Bewertungsgesetz gilt das Baurecht als Grundstück und zählt daher zum Grundvermögen.

Nach § 56 Abs. 1 BewG sind Baurechte wie bebaute oder unbebaute Grundstücke zu bewerten. Da Betriebsvorrichtungen (Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören) gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück gerechnet werden, sind auch Baurechte an Grundstücken mit einer Betriebsvorrichtung wie ein unbebautes Grundstück zu bewerten.

Dies bedeutet, dass für Baurechte die Grundstückswertverordnung angewendet werden kann.

Zur Berücksichtigung der Dauer des Baurechtes bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann § 56 Abs. 2 und 3 Z 1 BewG 1955 entsprechend angewendet werden (dh anteilmäßige Berücksichtigung bei Baurechten mit einer [restlichen] Dauer von unter 50 Jahren).

Wird daher an einem unbebauten Grundstück ein Baurecht mit einer Dauer von mindestens 50 Jahren begründet, entspricht der Grundstückswert für das (bloße) Grundstück dem Grundstückswert des Baurechts.

Wird ein Baurecht an einem Grundstück samt Gebäude als Zugehör begründet, ist der Grundstückswert für das bebaute Grundstück (Grundwert plus Gebäudewert nach dem Pauschalwertmodell bzw. Wert nach dem Immobilienpreisspiegel) bzw. der niedrigere gemeine Wert anzusetzen, sofern das Baurecht für mindestens 50 Jahre eingeräumt wird. Dies gilt auch dann, wenn ein Baurecht samt einem vom Baurechtsberechtigten errichteten Gebäude übertragen wird und die Restdauer des Baurechtes mindestens 50 Jahre beträgt.

Übersicht über die Bewertung eines Baurechtes bei Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG:

	<b>Entgeltlich/unentgeltlich</b>	<b>GrEst-Bemessungsgrundlage</b>
Begründung eines BR	Bauzins, eventuell SL	Wert der BZV gem. § 15 BewG + Wert der SL, mindestens GW des BR
	Kein Bauzins, eventuell SL	Wert der SL, mindestens GW des BR
Übertragung des BR an Dritten	Übernahme der BZV, eventuell SL	BZV im Grundbuch → Wert der SL, mindestens GW des BR
		BZV nicht im Grundbuch → Wert der BZV gem. § 15 BewG + Wert der SL, mind. GW des BR
Erlöschen des BR durch Zeitablauf	Ohne Gegenleistung	GW des Gebäudes
	Mit Gegenleistung	Wert der Gegenleistung, mindestens GW des Gebäudes (zB wenn gem. § 9 Abs. 2 BauRG dem Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe von 25% des vorhandenen Bauwertes geleistet wird)

*Legende:*

*BR = Baurecht; BZV = Bauzinsverpflichtung; SL = sonstige Leistung(en); GW = Grundstückswert*

Wird auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes im Zusammenhang mit einem Baurecht ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEstG verwirklicht, ist immer der Grundstückswert des Baurechtes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

### 3.8. Realteilung

*Wie erfolgt die Steuerberechnung bei einer Realteilung unter Fremden, denen eine Liegenschaft zu jeweils 50% gehört? ZB Grundstückswert gesamte Liegenschaft 150, A bekommt Liegenschaft mit Grundstückswert 100, B mit Grundstückswert 50. Wie bemisst sich die Steuer für den Mehrerwerb des A?*

#### **Lösung:**

Es ist eine Änderung in Bezug auf den Mindestansatz für das erworbene Grundstück bzw. Grundstücksanteil eingetreten (für A 100 statt 75). Für den Mehrerwerb (25), der ohne adäquate Ausgleichszahlung erfolgt, kommt § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a GrEStG zur Anwendung.

### 3.9. Berücksichtigung von Investitionen

*Können Investitionen, die ein Geschenknnehmer vor der Schenkung für das geschenkte Grundstück getätigt hat, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Schenkung berücksichtigt werden?*

#### *Beispiel:*

*Frau K besitzt ein Einfamilienhaus, welches sie ihrer Enkelin L zu Wohnzwecken zur Verfügung stellt. L investiert 50.000 € in die Sanierung des Einfamilienhauses und erneuert den Außenverputz (mit Erhöhung des Wärmeschutzes), tauscht die Heizungsanlage und tauscht alle Fenster aus (= Teilsanierung iSd GrWV). 2016 schenkt K das Einfamilienhaus an L. Der Grundstückswert im Zeitpunkt der Schenkung beträgt 300.000 €.*

#### **Lösung:**

Bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen bzw. bei dem unentgeltlichen Teil von teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen ist jener Grundstückswert heranzuziehen, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ermittelt wird oder der geringere gemeine Wert, der zu diesem Zeitpunkt nachgewiesen wird.

Investitionen durch den späteren Erwerber können sich auf die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Übergabe erhöhend auswirken, weil etwa der spätere Erwerber ein älteres Gebäude teilsaniert hat und der Grundstückswert im Zeitpunkt der Übertragung an den späteren Erwerber mit 80% anzusetzen ist. Die bereits getätigten Investitionen sind nicht vom so ermittelten Grundstückswert abzuziehen.

Findet dieser Vorgang unter Fremden statt und hat der spätere Erwerber eine Forderung gegenüber dem Übergeber, dann stellt der Verzicht auf die Forderung eine Gegenleistung dar.

Lösung Beispiel:

Als Bemessungsgrundlage für die Schenkung ist der Grundstückswert, der für den Zeitpunkt der Schenkung ermittelt wurde, heranzuziehen (= 300.000€). L kann die von ihr getätigten Investitionen in Höhe von 50.000 € nicht abziehen.

### **3.10. Unentgeltliche Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstücks außerhalb des Familienverbandes**

*Ist der (einfache) Einheitswert die Bemessungsgrundlage, wenn landwirtschaftliche Grundstücke außerhalb des Familienverbandes unentgeltlich erworben werden, zumal die Bewertung von landwirtschaftlichem Vermögen keinen Bodenwert vorsieht und daher die Grundstückswertverordnung nicht anwendbar ist? Welcher Steuersatz ist anzuwenden?*

#### **Lösung:**

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen, wobei der Grundstückswert entweder nach dem Pauschalwertmodell oder anhand eines Immobilienpreisspiegels zu ermitteln ist; der Steuerpflichtige kann überdies den geringeren gemeinen Wert nachweisen.

Dies gilt grundsätzlich auch für Erwerbsvorgänge betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke, bei denen nicht die Sonderregelung des § 4 Abs. 2 GrEStG (einfacher Einheitswert insbesondere bei Erwerben im Familienverband des § 26a GGG) zum Tragen kommt. Allerdings gehen die Ausführungen hinsichtlich des Grundstückswertes als Mindest- und Ersatzbemessungsgrundlage aus folgenden Gründen inhaltlich ins Leere:

- Die Ermittlung nach dem Pauschalwertmodell auf Basis des Bodenwertes ist nicht möglich, weil dieses Modell durch den Verweis auf § 53 BewG. 1955 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 vorneherein nicht nach der Grundstückswertverordnung ermittelt werden kann, ist es auch nicht möglich, den demgegenüber geringeren gemeinen Wert nachzuweisen.

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 Familienverbandes gemäß § 26a GGG zu einer „Null-Bemessungsgrundlage“ führen, was jedenfalls dem eindeutigen Telos der Bestimmung des § 4 GrEStG, aber auch dem in den Erläuterungen zum StRefG 2015/2016 zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, dass „im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die seit 1. Juni 2014 bzw. 1. Jänner 2015 geltende Rechtslage beibehalten werden soll“, widerspricht. (Anm: Zwischen 1.6.2014 und 31.12.2015 waren Erwerbsvorgänge über land- und forstwirtschaftliche Grundstücke außerhalb des – damals noch enger definierten – Familienverbandes mit 3,5% vom gemeinen Wert zu versteuern).

Da es daher eines Maßstabes für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die außerhalb des Familienverbandes des § 26a GGG übergeben werden, bedarf, das GrEStG jedoch keinen eigenen vorsieht, ist gemäß § 10 Abs. 1 BewG. 1955 der gemeine Wert heranzuziehen. Jene Bestimmungen, die auf den Grundstückswert abzielen, sind analog auch auf den gemeinen Wert anzuwenden. Dies bedeutet insbesondere, dass

- die Gegenleistung, mindestens der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen,
- 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.

### 3.11. Bemessungsgrundlage beim Tausch

*Was ist bei einem Tausch*

*a) innerhalb des Familienverbandes des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG*

*b) außerhalb dieses Familienverbandes*

*die Bemessungsgrundlage?*

#### **Lösung:**

Die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage richtet sich danach, ob der Tausch innerhalb oder außerhalb des Familienverbandes erfolgt bzw. ob es sich - bei einem Tausch innerhalb des Familienverbandes - um ein land- und forstwirtschaftliches oder um ein anderes Grundstück handelt.

Bei Tauschvorgängen außerhalb des Familienverbandes ist jeweils der gemeine Wert des in Tausch gegebenen Grundstückes zuzüglich einer allfälligen weiteren Leistung (Ausgleichszahlung) als Gegenleistung anzusetzen.

Beispiel 1:

A und B tauschen ihre Liegenschaften A-LS (gemeiner Wert 120.000) und B-LS (gemeiner Wert 80.000); B leistet eine Ausgleichszahlung von 40.000.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer des B ist der gemeine Wert von B-LS (80.000) zuzüglich Ausgleichszahlung (40.000), in Summe also 120.000; für jene des A der gemeine Wert von A-LS, insoweit dieser auf den Erwerb von B-LS entfällt. Der gemeine Wert von A-LS (120.000) ist daher verhältnismäßig auf den gemeinen Wert von B-LS und die von B zu leistende Ausgleichszahlung aufzuteilen, also im Verhältnis 8 zu 4. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer des A ist der Anteil des gemeinen Wertes von A-LS, der auf den Erwerb von B-LS entfällt, im Ergebnis also  $\frac{8}{12}$  von 120.000, das sind 80.000.

Bei Tauschvorgängen im Familienverband ist demgegenüber bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Einheitswert, im Übrigen der Grundstückswert des erworbenen Grundstücks die Bemessungsgrundlage.

Beispiel 2:

C gibt am 1.2.2015 seiner Ehegattin D ein landwirtschaftliches Grundstück und erhält dafür ein Baugrundstück. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer des C ist der Grundstückswert des Baugrundstückes, für jene der D der einfache Einheitswert des landwirtschaftlichen Grundstückes.

### 3.12. Tausch – Gegenleistung nicht ermittelbar

*Ist § 7 Abs. 1 Z 1 lit. d GrEStG (Gegenleistung ist nicht ermittelbar, Erwerbsvorgang gilt zu jeweils 50% als un/entgeltlich) im Fall eines Tausches außerhalb des Familienverbandes anwendbar, wenn zB keine Bewertungsgutachten vorliegen?*

#### **Lösung:**

Nein, weil der Tausch ein entgeltlicher Vorgang ist und bei diesem die Gegenleistung in der Höhe des gemeinen Wertes (§ 10 BewG.) des hingegebenen Grundstückes als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

### 3.13. Scheidung/Auflösung einer eingetragenen Partnerschaft

*Was ist die Bemessungsgrundlage, wenn nach Ablauf eines Jahres nach rechtskräftiger Ehescheidung (§ 95 EheG) der Anspruch auf Übertragung eines Grundstückes (eheliches/partnerschaftliches Gebrauchsvermögen) geltend gemacht wird?*

#### **Lösung:**

Als im Familienverband des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG erfolgend sind u.a. Grundstückserwerbe durch den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft). Gemäß § 95 EheG bzw § 38 Eingetragene Partnerschaft-Gesetz – EPG erlischt der Anspruch auf Aufteilung des (ehelichen) Gebrauchsvermögens, wenn er nicht binnen einem Jahr nach Rechtskraft der Scheidung (Auflösung der eingetragenen Partnerschaft), Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe durch Vertrag oder Vergleich anerkannt oder gerichtlich geltend gemacht wird.

Wurde der Anspruch nicht innerhalb der Frist geltend gemacht und erfolgt eine Grundstücksübertragung nach Ablauf der Frist, ist die Übertragung als außerhalb des Familienverbandes liegend zu beurteilen. Bemessungsgrundlage ist daher – soweit der Erwerb nicht gem § 7 Abs. 1 Z 1 lit a GrEStG als unentgeltlich oder teilentgeltlich gilt - die Gegenleistung, mindestens der Grundstückswert.

### 3.14. Anteilsberichtigung im Wohnungseigentum

*Wie ist vorzugehen, wenn es bei Wohnungseigentum zu nachträglichen Anteils- (Nutzwert-)Berichtigungen (zB weil die tatsächlich errichtete Wohnungsgröße von jener laut Bauplan abweicht) kommt?*

**Lösung:**

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist grundsätzlich der Grundstückswert der verschobenen Anteile heranzuziehen. Bei Verschiebungen um maximal 15% der gesamten Wohnungseigentumsanteile bestehen keine Bedenken davon auszugehen, dass für die verschobenen Anteile der Grundstückswert mit Null anzusetzen ist, wenn ein (vertraglicher) Anspruch auf eine unentgeltliche Anteilsberichtigung besteht.

(= Weitergeltung der Info vom 11.11.2014, 6.7. Anteilsberichtigung im Wohnungseigentum)

**3.15. „Nachgewiesener gemeiner Wert“**

*Wenn der Steuerpflichtige den gemeinen Wert nachweist (zB anhand eines Sachverständigengutachtens mit Beweislastumkehr), muss er dann auch nachweisen, dass die Berechnung des Grundstückswertes nach dem Pauschalwertmodell oder dem Immobilienpreisspiegel der WKÖ bzw. den Immobiliendurchschnittspreisen der Statistik Austria einen höheren Wert als den nachgewiesenen gemeinen Wert ergibt?*

**Lösung:**

Weist der Steuerpflichtige den gemeinen Wert nach, kann dieser Wert ohne weitere Prüfung (ob der Grundstückswert niedriger wäre) als „geringerer“ gemeiner Wert angesetzt werden.

**4. § 4 GrEStG - Grundstückswertverordnung****4.1. Ermittlung Grundstückswert durch FAGVG**

*Muss das zuständige Finanzamt (zB im Rahmen einer Überprüfungshandlung) eine der beiden Grundstückswert-Ermittlungsmethoden bei der Berechnung des Grundstückswertes vorrangig anwenden? Muss der niedrigere ermittelte Grundstückswert angewendet werden?*

**Lösung:**

Für jede wirtschaftliche Einheit (iSd § 2 BewG 1955) kann gem. § 1 letzter Satz GrWV die Ermittlungsmethode frei gewählt werden. Diese Wahlfreiheit gilt auch für die Finanzverwaltung. Die Abwägung, welche Methode angewendet werden soll, ist unter dem Gesichtspunkt der Sparsamkeit und der Wirtschaftlichkeit vorzunehmen.

Zuerst ist zu prüfen, ob auf Grund der Beschaffenheit des Grundstückes eine Bewertung mit dem Immobilienpreisspiegel der WKÖ bzw. der Liste der Durchschnittspreise der Statistik Österreich, überhaupt möglich ist. Andernfalls kann der Grundstückswert nur mit dem Pauschalwertmodell ermittelt werden.

Ist die Ermittlung mit beiden Methoden grundsätzlich möglich, ist zu prüfen, welche Ermittlungsmethode anhand der übermittelten/vorliegenden Daten angewendet werden kann bzw. – wenn keine/unzureichende Daten übermittelt wurden – welche Daten am einfachsten erhoben werden können. Je nachdem ist das jeweilige Verfahren anzuwenden.

Können beide Methoden auf Grund der Beschaffenheit des Grundstückes und der übermittelten/vorliegenden Daten angewendet werden, sind beide Ermittlungsmethoden durchzuführen; der niedrigere Wert ist heranzuziehen.

## 4.2. Definition Gebäude

*Ab wann ist ein Bauwerk ein Gebäude iSd GrWW?*

### Lösung:

Der Begriff "Gebäude" bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung (VwGH 21.09.2006, 2006/15/0156). Als Gebäude gilt danach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist), mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist (vgl. VwGH 21.12.1956, 1391/54, VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307, betreffend Berg- und Talstation einer Liftanlage). Weitere ausführliche Erläuterungen zur Definition eines Gebäudes siehe EStR 2000 Rz 3140.

Eine weitere Definition lässt sich etwa aus dem Oberösterreichischen Bautechnikgesetz 2013 ableiten. Demnach ist ein Gebäude ein überdecktes, allseits oder überwiegend umschlossenes Bauwerk, das von Personen betreten werden kann (§ 2 Z 12 Oö. Bautechnikgesetz 2013).

## 4.3. Abbruchreife Gebäude

### 4.3.1. Gebäudewert

*Wie ist der Gebäudewert für ein abbruchreifes Gebäude zu ermitteln? Können die Abbruchkosten des Erwerbers beim Grundstückswert berücksichtigt werden?*

**Lösung:**

Ist ein Gebäude nach objektiver Anschauung weder für Wohn- noch für andere Zwecke nutzbar (zB Bauruine), ist keine Nutzfläche bzw. Bruttogrundrissfläche iSd § 2 Abs. 3 Z 1 GrWV vorhanden. Deshalb kann für solche Gebäude kein Gebäudewert ermittelt werden. In diesen Fällen ist nur ein Grundwert zu ermitteln. Die Abbruchkosten für das nicht mehr nutzbare Gebäude können allerdings bei der Ermittlung des Grundwertes nach dem Pauschalwertmodell oder Immobilienpreisspiegel nicht berücksichtigt werden, sondern nur beim Nachweis des geringeren gemeinen Wertes.

Wenn auf Grund des Zustandes eines Gebäudes eine Nutzung nicht mehr für den ursprünglichen Zweck, jedoch für andere Zwecke möglich ist, ist es nach den anderen Gebäudeartkategorien gem. § 2 Abs. 3 GrWV zu beurteilen.

Beispiel:

Ein Wohngebäude kann auf Grund seines Zustandes nicht mehr bewohnt werden.

- a) Büronutzung ist noch möglich => Ansatz als sonstiges Gebäude
- b) Es ist nur noch die Lagerung von Gegenständen möglich => Ansatz als einfachstes Gebäude

**4.3.2. Nachweis der objektiven Abbruchreife**

*Wie kann die Abbruchreife eines Gebäudes festgestellt werden?*

**Lösung:**

Der Nachweis, dass ein Gebäude objektiv zu keinem Zweck mehr nutzbar ist (zB. Bauruine), unterliegt grundsätzlich der freien Beweiswürdigung. Liegt ein behördlicher Auftrag vor, dass das Gebäude abgerissen werden muss, oder ein entsprechendes Gutachten vor, kann die Abbruchreife angenommen werden.

**4.4. Rohbau**

*Wie wird der Grundstückswert für ein Gebäude im Zustand der Bebauung (Rohbau, noch nicht bezugsfertiges Haus) ermittelt?*

**Lösung:**

Für ein „Gebäude in Bau“ (Rohbau) kann – je nach Ausbau – entweder kein Gebäudewert oder der Gebäudewert für ein einfachstes Gebäude ermittelt werden. Ab dem Zeitpunkt ab

dem ein Gebäude für den jeweiligen Zweck genutzt wird oder ab dem Zeitpunkt ab dem die Voraussetzungen für die Erteilung der Benutzungsbewilligung bzw. die Fertigstellungsanzeige erfüllt werden (maßgeblich ist jenes Ereignis, das zuerst eintritt) handelt es sich um kein „Gebäude in Bau“ mehr.

Für die Beurteilung, ob es sich bei einem Rohbau um ein Gebäude iSd GrWV handelt, ist auf die allgemeine Definition eines Gebäudes abzustellen. Das bedeutet, dass für ein Bauwerk bis zur Fertigstellung des Rohbaus und des Dachs (Zeitpunkt gem. § 10 Bauträgervertragsgesetz) kein Gebäudewert ermittelt werden kann. Sobald bei einem Bauwerk der Bauabschnitt Fertigstellung Rohbau und Dach erreicht ist, kann dieses Gebäude als einfachstes Gebäude bewertet werden. Ab Beginn der Nutzung oder ab Erfüllen der Voraussetzungen für die Benutzungsbewilligung/Fertigstellungsanzeige ist für das Gebäude der Gebäudewert nach den allgemeinen Grundsätzen des § 2 Abs. 3 GrWV zu ermitteln. Wird für ein Gebäude in Bau der geringere gemeine Wert nachgewiesen, dann können für diesen die bisher angelaufenen Herstellungskosten (zB Rechnungen für Baumaterialien, Arbeitskosten usw.) herangezogen werden.

#### **4.5. Kellerflächen**

##### **4.5.1. Nachweis des geringeren Ausmaßes der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke**

*Wie kann das „geringere Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke“ von Kellerflächen gem. § 2 Abs 3 Z 1 lit. a GrWV bei der Ermittlung der Nutzfläche gem. § 2 Abs. 3 Z 1 lit. a GrWV nachgewiesen werden?*

*Ist die Bodenfläche eines Kellers, für die nachgewiesen wurde, dass weniger als 35% dieser Fläche für Wohn- und Geschäftszwecke geeignet ist, in diesem geringeren Ausmaß anzusetzen oder zur Gänze außer Ansatz zu lassen?*

##### **Lösung:**

Der Nachweis kann durch Gutachten oder sonstige Beweismittel erfolgen. Die Nutzfläche ist im niedrigeren nachgewiesenen Ausmaß anzusetzen.

Beispiel:

Das Kellergeschoss eines alten Zinshauses verfügt über keinen Bodenbelag (gestampfter Lehm Boden), die Lagerung von Gegenständen ist auf Grund von Feuchtigkeit und

Schimmelbefall nicht möglich und auch eine sonstige Nutzung ist ausgeschlossen. In diesen Fällen liegt keine Nutzfläche vor, der Keller ist außer Ansatz zu lassen.

#### 4.5.2. Bruttogrundrissfläche

*Kann das „geringere Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke“ von Kellerflächen gem. § 2 Abs 3 Z 1 lit. a GrVV auch bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche gem. § 2 Abs 3 Z 1 lit. b GrVV nachgewiesen werden.*

#### Lösung:

Nein

#### 4.6. Garagen und Abstellplätze

##### 4.6.1. Nutzflächen-Ansatz und Gebäudeart von Garagen

*Wie sind die verschiedenen Möglichkeiten einer Garage (in das Haus integriert, angebaut, angebaut mit Tür zum Gebäude, freistehend) bei der Ermittlung des Grundstückswertes zu berücksichtigen?*

#### Lösung:

Bei Garagen ist die Nutzfläche mit 35% anzusetzen. Ist eine Garage auf Grund der Bauart als einfachstes Gebäude einzustufen, ist dieser Ansatz auszuwählen. In diesen Fällen ist die ungekürzte Nutzfläche bzw. die um 30% gekürzte Bruttogrundrissfläche anzusetzen. Der pauschale Nutzflächen-Ansatz von 35% schließt den Bauart-Abschlag für einfachste Gebäude aus.

Eine freistehende Garage ist ein einfachstes Gebäude, wenn es die Vorgaben für einfachste Gebäude (siehe Frage 4.11.) erfüllt.

Ist eine freistehende Garage in ähnlicher Bauweise wie das (Haupt-)Gebäude gebaut (zB. Ziegelmassiv, Beton, verputzt, Wärmedämmung vorhanden, Dach usw.) kann es sich nicht um ein einfachstes Gebäude handeln.

Bei angebauten Garagen ist für die Beurteilung „einfachstes Gebäude ja oder nein“, auf die Beschaffenheit der Garage nach den Vorgaben für freistehende Garagen abzustellen. Gegen ein einfachstes Gebäude spricht eine Verbindungstür mit dem Haus.

Bei Garagen, die in das Gebäude integriert sind, ist kein einfachstes Gebäude möglich.

#### 4.6.2. Kraftfahrzeug-Abstellplatz

*Wie sind Kraftfahrzeugabstellplätze im Freien, im Haus, in der Tiefgarage, angebaut, in Carport-Form, auf dem Dach usw. bei der Ermittlung des Grundstückswertes zu berücksichtigen?*

##### **Lösung:**

Für einen Kraftfahrzeugabstellplatz (der zum Beispiel einer Eigentumswohnung zugeordnet ist) im Gebäude (Tiefgarage, Dach usw.) kann ein pauschaler Ansatz der Nutzfläche von 12 m<sup>2</sup> bzw. Bruttogrundrissfläche von 17 m<sup>2</sup> gewählt werden. Der Kraftfahrzeugabstellplatz teilt den Ansatz des Baukostenfaktors hinsichtlich Alter und Art mit dem jeweiligen Gebäude.

Für Kraftfahrzeugabstellplätze im Freien (ohne Schutz vor der Witterung, Carports usw.) ist kein Gebäudewert zu ermitteln.

#### 4.7. Nutzung eines Gebäudes für Wohnzwecke

*Ist bei der Einordnung eines Gebäudes in die Kategorie gem. § 2 Abs 3. Z 3 lit. a GrVV (Gebäude zu Wohnzwecken, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß § 16 des Mietrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2014 gilt) auf die Beschaffenheit des Gebäudes oder die tatsächliche Vermietung zu Wohnzwecken abzustellen?*

##### **Lösung:**

Bei der Einordnung, ob ein Gebäude zu Wohnzwecken dient, ausgenommen für Gebäude für die ein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß § 16 des Mietrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2014 gilt, ist nicht auf die tatsächliche Nutzung eines Gebäudes abzustellen, sondern auf die objektive Beschaffenheit des Gebäudes. Umfasst sind nur Gebäude, die dem Anwendungsbereich für den Richtwert- oder Kategoriemietzins gem. § 16 MRG objektiv unterliegen. Gebäude, für die ein angemessener Mietzins gilt, sind von der Befreiungsbestimmung nicht umfasst.

#### 4.8. Gebäude, die der gewerblichen Beherbergung dienen

*Sind Gebäude, die der gewerblichen Beherbergung dienen, als Wohngebäude gem. § 2 Abs. 3 Z 3 lit. a GrVV oder sonstige Gebäude gem. § 2 Abs. 3 Z 3 lit. d GrVV einzustufen?*

**Lösung:**

Es handelt sich um sonstige Gebäude. Die Einstufung als sonstige Gebäude in diesen Fällen gilt dann, wenn die Tätigkeit, die in dem Gebäude ausgeübt wird, einer Gewerbeberechtigung für Gastgewerbe bedarf. Unter gewerblicher Beherbergung bzw. dem Beherbergungsgewerbe ist die gewerbliche Gewährung von Unterkunft in Hotels, Gasthöfen, Pensionen, Motels oder Privatquartieren (von einer bestimmten Bettenanzahl an) zu verstehen (VwGH vom 30.1.2003, 2000/15/0006).

Wird in einem Gebäude Wohnraum zum Gebrauch überlassen, ohne jegliche Dienstleistung (zB keine Mahlzeiten, kein Wäscheservice etc.) anzubieten, handelt es sich um Gebäude zu Wohnzwecken.

**4.9. Definition Fabriksgebäude und Werkstättengebäude**

*Was ist unter einem Fabriksgebäude und einem Werkstättengebäude iSd § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV zu verstehen?*

**Lösung:**

Unter einer "Fabrik" ist die vorherrschende Form des Industriebetriebes, die durch die Bearbeitung und Verarbeitung von Werkstoffen unter Einsatz mechanischer und maschineller Hilfsmittel bei räumlicher Zentralisation der Arbeitsplätze innerhalb einer Fertigungsstätte (im Gegensatz etwa zur Heimarbeit) gekennzeichnet ist, zu verstehen (VwGH vom 6.4.1995, 93/15/0059). Ein weiteres Merkmal einer Fabrik ist die Vereinigung einer größeren Anzahl von unterschiedlichen Arbeitsvorgängen innerhalb einer Produktionsstätte.

Eine Werkstatt ist eine Arbeitsstätte (idR eines Handwerkers oder Handwerksbetriebes) mit vorhandenen Werkzeugen oder Maschinen zur Fertigung oder Reparatur von Produktionsgütern.

Ein Fabriksgebäude oder ein Werkstättengebäude ist ein Gebäude, welches seiner objektiven Beschaffenheit nach für den oben beschriebenen Zweck errichtet und verwendet wird.

Sind in einem Gebäude Räume vorhanden, die auf Grund ihrer Beschaffenheit verschiedenen Gebäudearten zuzuordnen sind, jedoch voneinander nicht abgegrenzt werden können, ist jener Gebäudeartansatz heranzuziehen, der auf die vorwiegende Nutzfläche zutrifft (zB Büroflächen in geringfügigem Ausmaß in einem vorwiegend unter die Gebäudeart Fabriksgebäude fallenden Gebäude).

#### 4.10. Lagerhaus eines Werkstättengebäudes

*Welcher Ansatz der Baukostenfaktoren ist für ein Lagerhaus, welches Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Werkstättengebäudes ist, zu wählen?*

##### **Lösung:**

Das Lagerhaus, welches Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Werkstättengebäudes ist, teilt den Baukostenfaktor mit dem Werkstättengebäude.

#### 4.11. Einfachste Gebäude

*Was ist unter einem einfachsten Gebäude bzw. behelfsmäßiger Bauweise iSd § 2 Abs. 3 Z 3 lit. c GrVV zu verstehen?*

##### **Lösung:**

Als einfachstes Gebäude bzw. Gebäude in behelfsmäßiger Bauweise ist ein Gebäude zu verstehen, welches auf Grund seiner Bauart (zB verwendete Baumaterialien) und/oder seiner Ausführung nur einen geringen Wertansatz hat. Dies kann sich unter anderem auch in einer eingeschränkten sachlichen Nutzbarkeit (zB nur Nutzung zur Lagerung von Gegenständen möglich) oder einer eingeschränkten zeitlichen Nutzbarkeit (zB Nutzung nur im Sommer möglich) widerspiegeln. Die Abgrenzung zu den übrigen Gebäudearten gem. § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV kann anhand der Beispiele der GrVV vorgenommen werden: Glashaus, Kalthalle, Gerätehaus, nicht ganzjährig nutzbares Schrebergartenhaus.

Bei diesen Gebäuden werden in der Regel wenig werthaltige Baumaterialien verwendet. Außerdem bieten sie nur einen eingeschränkten Schutz vor der Witterung (zB Kalthalle ist nicht beheizbar, bietet aber Schutz vor Regen und Schnee) oder können nur eingeschränkt benutzt werden (zB Geräteschuppen eignet sich zur Lagerung von Gartengeräten, nicht aber für den längeren Aufenthalt von Personen).

Ein Indiz für das Vorliegen eines einfachen Gebäudes ist die Möglichkeit, die klimatischen Verhältnisse innerhalb des Gebäudes nicht unabhängig von den außerhalb des Gebäudes vorherrschenden klimatischen Bedingungen steuern oder verändern zu können (zB durch eine Heizung, Wärmedämmung usw.).

Ein Nebengebäude zu einem Hauptgebäude (zB Gerätehaus im Garten eines Einfamilienhauses) kann als einfaches Gebäude beurteilt werden, es sei denn, die Bauart bzw. die Ausführung des Nebengebäudes ist ähnlich der des Hauptgebäudes (zB das

Poolhaus [Nebengebäude] zu einem Einfamilienhaus [Hauptgebäude] ist baulich ähnlich ausgeführt wie das Hauptgebäude).

#### 4.12. Aufteilung des Abschlages für Gebäudeart

*Wie ist der Ansatz des Baukostenfaktors gem. § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV anzuwenden, wenn Teile eines Gebäudes/mehrere Gebäude innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit die Voraussetzungen für unterschiedliche Gebäudearten erfüllen?*

##### **Lösung:**

Jedes Gebäude bzw. jeder abgrenzbare Gebäudeteil (Eigentumswohnung, Anbau, Zubau) ist anhand seiner Beschaffenheit losgelöst zu beurteilen.

#### 4.13. Widmung und Nutzung einer Wohnungseigentumseinheit

*Gilt eine Wohnungseigentumseinheit, welche als Geschäftseinheit Büro gewidmet ist, als „anderes Gebäude“ gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit d GrVV?*

##### **Lösung:**

Die Widmung kann ein Indiz sein, es kommt aber in diesem Fall auf die tatsächliche Nutzung an. Wird das Objekt der Widmung gemäß als Büroräumlichkeit genutzt, ist der Ansatz für „andere Gebäude“ anzusetzen.

#### 4.14. Fertigstellungszeitpunkt eines Gebäudes

*Welcher Zeitpunkt gilt als Fertigstellung gem. § 2 Abs. 2 Z 4 der Verordnung?*

##### **Lösung:**

Als Zeitpunkt der Fertigstellung ist auf den Zeitpunkt entweder der tatsächlichen Nutzung (Inbetriebnahme) oder des Vorliegens der Voraussetzungen für die Erteilung der Nutzungsbewilligung oder Fertigstellungsanzeige abzustellen. Es gilt jener Zeitpunkt als Fertigstellungszeitpunkt, der früher eintritt.

Weitere Indizien können ein Übergabeprotokoll, ein vertraglich festgelegtes Übergabe- oder Fertigstellungsdatum, Rechnungen für die erste Wohnungsausstattung etc. sein.

Für die Beurteilung des Altersabschlages und der Sanierungsmaßnahmen gilt grundsätzlich das Stichtagsprinzip.

Kann der Zeitpunkt nicht auf einen bestimmten Tag bestimmt werden, ist auf das Kalenderjahr der Fertigstellung/Sanierungsmaßnahmen abzustellen. In diesem Fall sind das Kalenderjahr des Erwerbes und

- die 19 vorangegangenen Kalenderjahre (100% Ansatz) sowie
- die 20 bis 39 vorangegangenen Kalenderjahre (65% Ansatz)

als Beobachtungszeitraum heranzuziehen.

#### **4.15. Altersabschlag bei Zubauten**

*Wie werden Zubauten hinsichtlich der Altersabschläge beurteilt? Sind Altbau und Zubau separat zu beurteilen?*

##### **Lösung:**

Ja, bei abgrenzbaren Teilen des Gebäudes ist - analog abgrenzbaren Sanierungen von Gebäudeteilen - ein unterschiedlicher Altersabschlag vorzunehmen.

#### **4.16. Ansatz des Baukostenfaktors bei Kellerflächen**

*Wie sind die Ansätze hinsichtlich des Alters, des Sanierungszustandes und der Gebäudeart für Kellerflächen zu ermitteln (zB. Keller eines Gebäudes, in dem sich im ersten Stock ein Geschäftslokal und in den darüber liegenden Stockwerken Nutzfläche für Wohnzwecke befindet).*

##### **Lösung:**

Die Kellerflächen teilen die rechtliche Beurteilung hinsichtlich des Alters (Sanierungszustand) und der Gebäudeart mit dem darüber liegenden Gebäude bzw. mit jenen Teilen des Gebäudes, denen sie zuzuordnen sind (Wohnungseigentum).

Es bestehen keine Bedenken, wenn die Kellerflächen einem bestimmten Gebäudeteil nicht zugeordnet werden können, das Verhältnis der Ansätze betreffend des Alters (Sanierungszustandes) und der Gebäudeart des Gebäudes, auf die Kellerflächen zu übertragen.

Bei der Ermittlung eines Grundstückswertes für ein Wohnungseigentumsobjekt sind beispielsweise Keller- oder Dachbodenräume, Hausgärten oder Lagerplätze nur dann bei der Ermittlung des Grundstückswertes anzusetzen, wenn diese gem. § 5 Abs. 3 WEG iVm § 58c WEG als Zubehör-Wohnungseigentum zum Wohnungseigentumsobjekt gelten.

## 4.17. Sanierung

### 4.17.1. Aufteilung der Sanierungsmaßnahmen

*Wie sind Sanierungsmaßnahmen zu berücksichtigen, die in einem Teil eines Gebäudes durchgeführt wurden zu berücksichtigen (beispielsweise der Austausch der Heizungsinstallationen im Erdgeschoß eines zweistöckigen Wohnhauses als Sanierungsmaßnahme für das ganze Gebäude?)*

#### **Lösung:**

Für die Maßnahmen gem. § 2 Abs. 3 Z 5 lit. a - c GrWV gilt:

Eine Sanierungsmaßnahme ist erfüllt, wenn sie im überwiegenden Teil des Gebäudes durchgeführt wurde.

Können die Sanierungsmaßnahmen einem abgrenzbaren Gebäudeteil zugeordnet werden (Zubau, Eigentumswohnung), dann kann die Erfüllung einer Sanierungsmaßnahme für den entsprechenden Gebäudeteil beurteilt werden.

Für die Maßnahme gem. § 2 Abs. 3 Z 5 lit. e GrWV gilt:

Die Maßnahmen beziehen sich immer auf das gesamte Gebäude bzw. auf einen abgrenzbaren Gebäudeteil.

### 4.17.2. Sanierungsmaßnahme Einbau oder Austausch von Badezimmern

*Ab welchem Grad der Erneuerung liegt der Austausch eines Badezimmers gem. § 2 Abs. 3 Z 5 lit. e GrWV vor? Wie ist die Bestimmung bei Vorhandensein mehrerer Badezimmer in einem Gebäude zu beurteilen?*

#### **Lösung:**

Der Austausch ist als umfassende Maßnahme zu verstehen. Der bloße Tausch der Einrichtung (zB. Armaturen, Möbel) reicht nicht aus, diese Maßnahme zu erfüllen.

Anhaltspunkte für einen Austausch wäre, wenn neben der kompletten Einrichtung auch die Boden- und Wandbeläge (zB. Fliesen) getauscht werden, die Aufteilung verändert wird oder eine Badewanne in eine Dusche (bzw. umgekehrt) umgebaut wird. Weiteres Indiz für den Austausch eines Bades ist der Tausch der Leitungen.

Bei mehreren Badezimmern muss zuerst geprüft werden, ob die Badezimmer einem Gebäudeteil zugeordnet werden können (zB. Eigentumswohnung, Stockwerk). Wenn ja, dann erfolgt die Beurteilung für jeden Gebäudeteil extra.

Kann eine Zuordnung zu einem Gebäude/Gebäudeteil nicht erfolgen, müssen für das Erfüllen der Sanierungsmaßnahme bei zwei Badezimmern beide Badezimmer, bei mehreren Badezimmern die überwiegende Anzahl an Badezimmern eingebaut/getauscht werden.

#### **4.17.3. Fertigstellung vor mehr als 40 Jahren, Teilsanierung innerhalb der letzten 20 Jahre**

*Kann eine Teilsanierung auch dann vorliegen, wenn die Fertigstellung vor mehr als 40 Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt erfolgte?*

##### **Lösung:**

Ja

#### **4.17.4. Sanierungszeitpunkt**

*Wie ist der Erfüllungszeitpunkt einer umfassenden Sanierung oder Teilsanierung zu bestimmen?*

##### **Lösung:**

Es ist auf die Fertigstellung jener Sanierungsmaßnahme abzustellen, die am längsten zurückliegt (aber in den 20 Jahre Zeitraum fällt). Es gilt das Stichtagsprinzip;

Wenn der Fertigstellungszeitpunkt nur jahresbezogen bekannt ist, kann wie in Punkt 4.14. vorgegangen werden.

Beispiel:

Gebäude, Baujahr 1960. Im Jahr 1999 Austausch von mindestens 75% der Anzahl der Fenster; 2001 Erneuerung des Außenverputzes mit Erneuerung der Wärmedämmung; 2005 Austausch der Heizungsanlage; 2012 Austausch der Badezimmer. Demnach wurde das Gebäude innerhalb der letzten 20 Jahre umfassend saniert, der Baukostenfaktor ist mit 100% anzusetzen.

## 4.18. Land- und Forstwirtschaft

### 4.18.1. Übertragung Wohngebäude auf land- und forstwirtschaftlichem Grundstück

*Wie ist bei einer Übergabe innerhalb des Familienverbandes gem. § 26a GGG die Grunderwerbsteuer für ein Wohngebäude (Grundvermögen-Einheitswert), welches sich auf einem land- und forstwirtschaftlichen Grundstück (L&F-Einheitswert) befindet, zu ermitteln?*

#### **Lösung:**

In diesem Fall ist nur für das Gebäude ein Gebäudewert gem. GrWV zu ermitteln, weil der Wert des Grund und Bodens vom land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert erfasst ist. Die Grunderwerbsteuer ist für den Gebäudewert nach den Vorgaben für Grundvermögen, für den Grund und Boden nach den Vorgaben für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zu ermitteln.

Ist der Wert eines Wohngebäudes (nach Kriterien des Grundvermögens bewertet) im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertbescheid mitumfasst, ohne dass ein eigenes Einheitswertaktenzeichen vergeben wird, liegt ein „übersteigender Wohnungswert“ vor. Da es sich bei diesem Wohngebäude um ein Gebäude des Grundvermögens handelt, ist für das Gebäude ein Gebäudewert nach der GrWV zu ermitteln. Der Wert von € 2.180,19 gem. § 33 Abs. 2 BewG. 1955 wird für diese Wohngebäude bereits im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert berücksichtigt, weshalb dieser Betrag vom ermittelten Gebäudewert abzuziehen ist.

### 4.18.2. Pauschalwertmodell für Stallgebäude

*Kommt es zur unentgeltlichen Übertragung eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes außerhalb des Familienkreises, ist als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert heranzuziehen. Wird beispielsweise ein Stall (samt Grund und Boden) außerhalb des begünstigten Familienkreises unentgeltlich übertragen, muss für den Stall als auch den Grund und Boden der gemeine Wert ermittelt werden. Kann für das Stallgebäude ein Gebäudewert gem. § 2 Abs. 3 GrWV als gemeiner Wert ermittelt werden? Können Stallgebäude, sofern nicht der luf Einheitswert die Bemessungsgrundlage darstellt, als einfachste Gebäude im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 3 lit c GrWV gesehen werden?*

**Lösung:**

Grundsätzlich ist die Ermittlung eines Grundstückswertes gem. § 4 Abs. 1 GrEStG nur für Grundstücke des Grundvermögens vorgesehen. Für land- und forstwirtschaftliche Flächen oder Betriebsgebäude (zB. Ställe, Scheunen etc.) sind nach den beiden dort vorgegebenen Wertermittlungsmethoden keine Werte vorgesehen. Ist der gemeine Wert für die Betriebsgebäude nicht auf andere Weise ermittelbar, kann als Hilfswert für ein land- und forstwirtschaftliches Betriebsgebäude, je nach Beschaffenheit, ein Wert als einfachstes Gebäude oder anderes Gebäude gem. § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV ermittelt werden.

**4.18.4. Garagen am Bauernhof**

*Muss für eine Wirtschaftsgarage, die Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes ist, ein Grundstückswert ermittelt werden?*

**Lösung:**

Wenn die Wirtschaftsgarage im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert des landwirtschaftlichen Betriebes berücksichtigt ist, ist kein Grundstückswert zu ermitteln.

**4.18.5. Übergabe einer L&F-Liegenschaft mit Wohnungswert 0**

*Muss bei der Übergabe eines L&F-Grundstückes, für das im Einheitswertakt ein Wohnungswert von Null angeführt ist, ein Gebäudewert unter den Vorgaben der GrVV ermittelt werden?*

**Lösung:**

Der Ausweis eines Wohnungswertes von Null im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswertbescheid kann mehrere Gründe haben:

1. Im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert wurde kein Gebäude, das dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dient (= Wohngebäude), berücksichtigt. In diesem Fall ist kein Gebäudewert zu ermitteln.
2. Im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert wurde ein Wohngebäude berücksichtigt. Der Wert dieses Gebäudes beträgt bewertungsrechtlich weniger als 2.180,19 Euro weshalb ein übersteigender Wohnungswert von 0 ausgewiesen wird. In diesem Fall ist ein Gebäudewert zu ermitteln. Es können bis zu 2.180,19 Euro vom ermittelten Gebäudewert abgezogen werden.

3. Das Wohngebäude wird von der Landwirtschaft ins Grundvermögen transferiert (zB die Landwirtschaft wird verpachtet). Es erfolgt eine Wertfortschreibung beim sonstig 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 ist sowohl das Gebäude als auch der gegebenenfalls mitumfasste Grund und Boden gemäß den Vorgaben der GrWV zu behandeln.

#### **4.18.6. Grundanteil Bauernhaus**

*Ist der Anteil am Grund und Boden bei einem Wohntrakt eines Bauernhauses separat anzusetzen, oder wird dieser beim L&F-Einheitswert bereits berücksichtigt?*

##### **Lösung:**

Es ist nur der Gebäudewert für das Bauernhaus zu ermitteln. Dieser ist um 2.180,19 Euro zu kürzen.

#### **4.19. Nachweis geringerer gemeiner Wert durch Gutachten**

*Darf ein nicht allgemein beeidigter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger Immobilien- und Liegenschaftsbewertungen durchführen, wo der ermittelte Verkehrswert anschließend zur Berechnung der Grunderwerbsteuer rechtswirksam herangezogen wird?*

##### **Lösung:**

Der Nachweis des geringeren gemeinen Wertes unterliegt grundsätzlich der freien Beweiswürdigung. Es kann jedes taugliche Mittel für den Nachweis herangezogen werden, auch ein Gutachten, das nicht von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde. Für das Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen gilt allerdings die Beweislastumkehr. Das zuständige Finanzamt muss bei Vorlage eines solchen Gutachtens gegebenenfalls nachweisen, dass es falsch ist.

#### **4.20. Schätzgutachten eines beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen**

*Was sind die Voraussetzungen, dass für ein Gutachten die Beweislastumkehr gem. § 4 Abs. 1 letzter Satz GrEStG gilt?*

**Lösung:**

Erfüllt die Beurteilung über den gemeinen Wert eines Grundstückes die Voraussetzungen des § 9 und § 10 Liegenschaftsbewertungsgesetz, handelt es sich um ein Gutachten iSd § 4 Abs. 1 GrEStG. Wird ein derartiges Gutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen (Immobiliensachverständigen) erstellt, gilt die Beweislastumkehr.

Gutachten, die von anderen Personen erstellt werden, oder sogenannte „Kurzgutachten“ (selbst wenn sie von Immobiliensachverständigen erstellt werden) unterliegen der freien Beweiswürdigung.

**5. § 6 GrEStG (Einheitswert)****5.1. Besonderer Einheitswert gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG**

*a) Was ist die Bemessungsgrundlage, wenn Grundstücke, die aus einer als Landwirtschaft bewerteten Fläche - die aber bereits als Bauland gewidmet ist -, herausgelöst und zum Zwecke der Verbauung verschenkt werden?*

*b) Wie ist bei Austragshäusern vorzugehen, die zwar fertiggestellt sind, für die jedoch noch kein Grundvermögenseinheitswert vorliegt. Muss ein fertiggestelltes Austraghaus bereits nach der GrWV beurteilt werden, weil es offensichtlich fertig gestellt worden ist, obwohl es (noch) keinen Grundvermögenseinheitswert gibt?*

*c) Sind öffentliche Gelder gem § 35 BewG. bei der Ermittlung des besonderen Einheitswertes zu berücksichtigen?*

**Lösung:**

Zu a) Wenn am Stichtag (Entstehen der Steuerschuld) die Voraussetzungen für eine Fortschreibung vorliegen (zB land- und forstwirtschaftliches Grundstück wird Baugrund), dann erfolgt die Bewertung mit dem Grundstückswert.

Zu b) Wenn am Stichtag (Entstehen der Steuerschuld) die Voraussetzungen für eine Fortschreibung vorliegen und auf Grund dieser Fortschreibung eine (teilweise) Bewertung als Grundvermögen zu erfolgen hat (zB Fertigstellung eines Wohngebäudes auf einem Grundstück des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens), ist ein Grundstückswert zu ermitteln.

Zu c) Auf Grund § 30 Abs. 2 Z 1 BewG sind die öffentlichen Gelder gemäß § 35 BewG Geldforderungen, die Teil eines landwirtschaftlichen Betriebes gemäß § 30 Abs. 1 Z 1 BewG sind. Für den landwirtschaftlichen Betrieb ist ein land- und forstwirtschaftlicher Einheitswert festzustellen. Wird der landwirtschaftliche Betrieb geteilt, muss der land- und forstwirtschaftliche Einheitswert aufgeteilt werden und entweder durch Fortschreibungsbescheide oder durch eine Nachfeststellung neu zugeordnet werden. Aus diesem Grund ist auch die Zuordnung der im Einheitswert enthaltenen öffentlichen Gelder vorzunehmen. Dabei gibt es folgende Möglichkeiten:

- Sie verbleiben beim bisherigen Eigentümer.
- Sie werden ein Teil der Geldforderung.
- Die gesamte Geldforderung wird an den Erwerber der Grundstücke übertragen.
- Sie gehen (ausnahmsweise) sogar auf einen Dritten über.

Gehen die öffentlichen Gelder auf jemanden über, der selbst Betriebsinhaber eines landwirtschaftlichen Betriebes ist oder wird, sind sie beim Einheitswert des Erwerbers zu erfassen. Nur dann, wenn die Geldforderungen auf jemanden übergehen, der nicht über Eigenflächen verfügt, greift § 31 Abs. 5 BewG und werden die öffentlichen Gelder in einem gesonderten Einheitswert (Pächter-EW) erfasst (die Übertragung des Pächter-EW unterliegt nicht der GRESt, weil Gegenstand der Übertragung nicht ein Grundstück ist).

Diese Grundsätze gelten auch für die Ermittlung des besonderen Einheitswerts gemäß § 6 Abs. 3 GrEStG.

Der Bemessung ist der Einheitswert zugrunde zu legen, mit dem die Zurechnung an eine betreffende Person erfolgt ist – oder im Falle der Ermittlung eines besonderen Einheitswertes – zu erfolgen hätte.

## **6. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG (Zusammenrechnung)**

### **6.1. „Früherer Erwerb“ – „frühere Gegenleistung“**

*Bedeutet früherer Erwerb bei Zusammenrechnungen gemäß § 7 Abs. 1 Z 2a auch eine neue Betrachtung bei einer vorhandenen Gegenleistung (Zusammenrechnung?). Im Hinblick darauf, ob Unentgeltlichkeit oder Teilentgeltlich vorliegt?*

*a) Im Familienverband spielt eine Gegenleistung keine Rolle, der Erwerb ist insgesamt als unentgeltlich zu beurteilen?*

*b) Der Wert des unentgeltlichen (Teils des) Erwerbs und die Gegenleistung sind nach dem früheren Wert anzusetzen?*

**Lösung:**

Ja, früherer Wert bedeutet auch frühere Gegenleistung. Es wird jener anteilige Grundstückswert für die Zusammenrechnung herangezogen, auf den – damals – der Stufentarif angewendet wurde.

**6.2. Definition „wirtschaftliche Einheit“**

*Der Sohn erhält von seinem Vater die Wohnung A und ein Jahr später von seiner Mutter die Wohnung B. Beide Wohnungen gehören zur selben Wohnungseigentumsanlage, für die ein (Zahlwort) Einheitswert festgestellt wurde. Sind die beiden Wohnungen eine oder zwei wirtschaftliche Einheiten iSd § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG?*

**Lösung:**

Über die Anzahl der wirtschaftlichen Einheiten spricht das Lagefinanzamt in einer auch für Grunderwerbsteuer bindenden Weise ab (VwGH 19.9.2001, 2001/16/0402, 0403; UFS vom 20.8.2008, RV/0569-I/07).

Da für die gesamte Wohnungseigentumsanlage ein (Zahlwort) Einheitswert festgestellt wurde, wurde diese vom Lagefinanzamt als eine (Zahlwort) wirtschaftliche Einheit betrachtet. Die beiden Wohnungen sind somit Teile einer wirtschaftlichen Einheit.

**6.3. Übertragung einer wirtschaftlichen Einheit in mehreren Teilen**

*Ist § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG so zu verstehen, dass eine Zusammenrechnung binnen 5 Jahren auch erfolgt, wenn jemand eine wirtschaftliche Einheit in mehreren Erwerbsvorgängen von verschiedenen Personen erhält?*

*Beispiel:*

*A erhält folgende Anteile an einer wirtschaftlichen Einheit geschenkt:*

*im Jahr 2016: 5 % vom Großvater und 5 % vom Vater*

*im Jahr 2017: 10 % vom Vater*

*im Jahr 2018: 10 % vom Vater*

*im Jahr 2019: 10 % vom Vater und 60 % von der Mutter*

*= In Summe somit 100 % der wirtschaftlichen Einheit*

**Lösung:**

Aus § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG ergibt sich eindeutig, dass eine Zusammenrechnung auch dann zu erfolgen hat, wenn durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge eine wirtschaftliche Einheit innerhalb der 5-Jahresfrist an dieselbe Person anfällt. Eine Zusammenrechnung erfolgt daher auch, wenn diese Anteile von verschiedenen Übergebern stammen, aber innerhalb der 5 Jahresfrist erworben werden.

**6.4. Zusammentreffen von „horizontaler“ und „vertikaler“ Zusammenrechnung**

*Wie ist vorzugehen, wenn eine Zusammenrechnung auf horizontaler Ebene (= bezogen auf eine wirtschaftliche Einheit) auf eine Zusammenrechnung auf vertikaler Ebene (= zwischen denselben Personen) und vice versa?*

*Beispiel 1:*

*2016: Übergabe eines Grundstückes von Vater und Mutter je zur Hälfte an den Sohn (gesamter Grundstückswert 300.000 €, anteilig jeweils 150.000 €). Da es sich um eine wirtschaftliche Einheit handelt, ist eine Zusammenrechnung durchzuführen und die Steuer mit 0,5% von 250.000 € und mit 2% von 50.000 € zu berechnen.*

*2017: Vater übergibt dem Sohn eine Liegenschaft im Alleineigentum (Grundstückswert 200.000 €. Welcher Betrag ist aus der Übergabe 2016 für die Zusammenrechnung anzusetzen?*

**Lösung:**

Für die GrESt-Berechnung 2017 ist der vom Vater im Jahr 2016 übergebene Anteil von 150.000 € zu berücksichtigen, und zwar „steuerstufenmäßig“ in jenem Ausmaß, in dem er bei den einzelnen Stufen wirksam wurde. Anders gesagt: Der anteilige Erwerb des Vaters wurde im Jahr 2016 mit 0,5% von 125.000 € und 2% von 25.000 € besteuert.

Für den Erwerb im Jahr 2017 ergibt sich sohin, dass die erste Stufe mit 125.000 € „verbraucht“ ist. Somit sind 125.000 € von 200.000 € mit 0,5% und die verbleibenden 75.000 € mit 2% zu versteuern.

*Beispiel 2:*

*2016: Der Vater übergibt dem Sohn eine Liegenschaft im Alleineigentum (Grundstückswert 200.000 €. Die Besteuerung hat mit 0,5% von 200.000 € zu erfolgen.*

*2017: Übergabe eines Grundstückes von Vater und Mutter je zur Hälfte an den Sohn (gesamter Grundstückswert 300.000 €, anteilig jeweils 150.000 €). Da es sich um eine wirtschaftliche Einheit handelt, ist eine Zusammenrechnung durchzuführen, aber wie?*

**Lösung:**

Da die Formulierung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG die vertikale Zusammenrechnung der horizontalen Zusammenrechnung voranstellt, ist hinsichtlich des Anteils vom Vater eine „normale“ vertikale Zusammenrechnung vorzunehmen. Für den Erwerb im Jahr 2017 ist die erste Stufe daher mit 200.000 € „verbraucht“. Somit sind 50.000 € von 150.000 € mit 0,5% und die verbleibenden 100.000 € mit 2% zu versteuern.

Der Anteil der Mutter ist wie im Fall einer „normalen“ horizontalen Zusammenrechnung zu versteuern: Ihr Anteil von 150.000 € ist aliquot mit 0,5% von 125.000 € und 2% von 25.000 € zu versteuern.

*Beispiel 3:*

*Mit einem einzigen Rechtsvorgang übergeben Vater und Mutter ein Grundstück je zur Hälfte dem Sohn (gesamter Grundstückswert 300.000 €, anteilig jeweils 150.000) und der Vater dem Sohn eine Liegenschaft im Alleineigentum (Grundstückswert 200.000 €). Wie ist die Grunderwerbsteuer zu berechnen.*

**Lösung:**

Da die Formulierung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG die vertikale Zusammenrechnung der horizontalen Zusammenrechnung voranstellt, ist im Gleichzeitigsfall wie in Beispiel 2 vorzugehen.

*Beispiel 4:*

*2016: Vater und Mutter übergeben dem Sohn eine Liegenschaft (Grundstückswert 300.000 €, Anteil des Vaters ein Drittel, der Mutter zwei Drittel). Da es sich um eine wirtschaftliche Einheit handelt, ist eine Zusammenrechnung durchzuführen und die Steuer mit 0,5% von 250.000 € und mit 2% von 50.000 € zu berechnen.*

*2017: Vater und Mutter übergeben ein Grundstück je zur Hälfte an den Sohn (gesamter Grundstückswert 300.000 €, anteilig jeweils 150.000 €). Es ist sowohl eine Zusammenrechnung zwischen denselben Personen als auch bezogen auf eine wirtschaftliche Einheit durchzuführen. Wie ist dabei vorzugehen?*

**Lösung:**

In diesem Fall ist beim Erwerbsvorgang eine Zusammenrechnung bezogen auf dieselbe wirtschaftliche Einheit vorzunehmen und bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer der Erwerbsvorgang des Jahres 2016 zur Gänze als Vorerwerb zu berücksichtigen. Somit sind 100.000 € von 300.000 € mit 2% und die verbleibenden 200.000 € mit 3,5% zu versteuern.

**6.5. Option in die neue Rechtslage und Zusammenrechnung**

*Ist ein Erwerbsvorgang in die Zusammenrechnung gem. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG einzubeziehen, wenn das zugrunde liegende Rechtsgeschäft im Jahr 2015 abgeschlossen wurde, die Steuerschuld aber erst 2016 eingetreten ist und die Option gem. § 18 Abs. 2p GrEStG in die neue Rechtslage ausgeübt wurde?*

**Lösung:**

Für die Zusammenrechnung sind Erwerbsvorgänge zu berücksichtigen, die folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllen:

- Zwei oder mehr Erwerbsvorgänge fallen innerhalb von fünf Jahren von derselben Person an dieselbe Person oder bezogen auf eine wirtschaftliche Einheit an dieselbe Person an.
- Die Steuerschuld ist jeweils nach dem 31. Dezember 2015 entstanden.
- Die Besteuerung erfolgt nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG (idF StRefG 2015/2016), also mit dem – allenfalls gedeckelten – Stufentarif.

Auf Erwerbsvorgänge, deren „Ursache“ vor dem 1.1.2016 liegt (Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes, Tod des Erblassers), bei denen die Steuerschuld jedoch erst nach dem 31.12.2015 entsteht (Eintritt einer aufschiebenden Bedingung, Einantwortung), ist grundsätzlich die Rechtslage vor dem StRefG 2015/2016 anzuwenden. In diesem Fall sind sie trotz Entstehens der Steuerschuld nach dem 31.12.2015 für die Zusammenrechnung nicht zu berücksichtigen. Wird allerdings in die neue Rechtslage optiert, dann sind die Voraussetzungen für eine Zusammenrechnung erfüllt.

## 7. §§ 8 und 18 Abs. 2p GrEStG (Entstehen der Steuerschuld, Option)

### 7.1. Berücksichtigung von Bedingungen und Befristungen

*Wann ist ein Tatbestand verwirklicht bzw entsteht die Steuerschuld, wenn der Vertrag eine Befristung oder eine aufschiebende Bedingung enthält?*

#### **Lösung:**

Eine Befristung liegt vor, wenn sowohl der Eintritt als auch der Zeitpunkt gewiss sind (zB Datumsangabe). Dabei fallen die Verwirklichung des Tatbestandes und das Entstehen der Steuerschuld zusammen.

Beispiel:

Vertragsabschluss am 22.12.2015, Wirksamwerden des Vertrages mit 1.3.2016. Die Steuerschuld entsteht mit Vertragsabschluss am 22.12.2015.

Bei einer aufschiebenden Bedingung sind deren Eintritt und/oder der Zeitpunkt des Eintritts ungewiss.

Beispiele:

- a) abhängig vom Tod (Eintritt gewiss – Zeitpunkt ungewiss)
- b) „wenn es am 24.12. schneit“, Erleben eines bestimmten Geburtstags (Eintritt ungewiss – Zeitpunkt gewiss)
- c) Verhelichung, Beenden eines Studiums (Eintritt ungewiss – Zeitpunkt ungewiss)

Bei einer aufschiebenden Bedingung fallen die Verwirklichung des Tatbestandes und das Entstehen der Steuerschuld auseinander; die Steuerschuld entsteht mit Eintritt der aufschiebenden Bedingung.

### 7.2. Schenkung unter aufschiebender Bedingung

*Wie erfolgt die Besteuerung, wenn ein Schenkungsvertrag im Dezember 2015 abgeschlossen wurde und die Zustimmung des Pflegschaftsgerichtes erst 2016 erteilt wird.*

#### **Lösung:**

Da der Erwerbsvorgang 2015 verwirklicht wurde, die Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG aber erst nach dem 31.12.2015 entsteht, ist grundsätzlich die Rechtslage vor Inkrafttreten

des StRefG 2015/2016 anzuwenden, der Steuerpflichtige kann aber in die Rechtslage ab 1.1.2016 optieren.

### 7.3. Schenkung auf den Todesfall

*Wie sind die folgenden Sachverhalte zu beurteilen?*

*Beispiel 1:*

*Ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall wird noch 2015 (oder früher) abgeschlossen, der Geschenkgeber verstirbt nach dem 1.1.2016.*

#### **Lösung:**

Gem. § 8 Abs. 3 GrEStG entsteht die Steuerschuld aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall mit dem Tod des Geschenkgebers, also 2016. Gem. § 18 Abs. 2p GrEStG ist grundsätzlich auf die Rechtslage zum Verwirklichungszeitpunkt abzustellen, also auf 2015 oder früher. Da die Steuerschuld jedoch nach dem 31.12.2015 entsteht, kann der Steuerpflichtige in die neue Rechtslage optieren.

*Beispiel 2:*

*Schenkungen auf den Todesfall vor 2008, die Steuerfestsetzung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer ist von der Gegenleistung erfolgt. Im Jahr 2016 tritt der Tod des Übergebers ein. Wird nun die damals vorgeschriebene Bemessungsgrundlage vom errechneten Grundstückswert abgezogen?*

#### **Lösung:**

Gemäß § 18 Abs. 2f letzter Satz GrEStG entsteht bei Schenkungsverträgen auf den Todesfall, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind und bei denen die Steuerschuld für den entgeltlichen Teil vor dem 1.8.2008 entstanden ist, die Steuerschuld für den unentgeltlichen Teil im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers. Bei Todesfällen ab 1.1.2016 bedeutet dies, dass der zum Zeitpunkt des Todes ermittelte Grundstückswert um die bereits versteuerte Gegenleistung zu kürzen und die Differenz mit dem Stufentarif zu besteuern ist.

### 7.4. Erwerbsvorgang/Tod vor 1.6.2014, Entstehen der Steuerschuld ab 2016

*Wie ist die Besteuerung bei einem Erwerb von Todes wegen zwischen Geschwistern vorzunehmen, wenn der Todesfall vor dem 1.6.2014 liegt, die Einantwortung aber erst 2016 erfolgt? Besteht hier eine Optionsmöglichkeit bzw. welche? Und wie bei der Verwirklichung*

*eines Erwerbsvorganges (Vertragsabschluss) vor 1.6.2014 und dem aufgeschobenen Entstehen Steuerschuld ab 2016 (durch Genehmigung oder Eintritt einer aufschiebenden Bedingung).*

**Lösung:**

Nach § 18 Abs. 2p GrEStG ist die Besteuerung nur dann nach den Bestimmungen des GrEStG idF des StRefG 2015/2016 sowie des AbgÄG 2015 vorzunehmen, wenn

- a) die Verwirklichung des Erwerbsvorganges bzw. der Todesfall ab 1.1.2016 eintreten oder
- b) der Erwerbsvorgang vor dem 1.1.2016 verwirklicht wurde oder der Erblasser vor dem 1.1.2016 verstorben ist, die Steuerschuld jedoch nach dem 31.12.2015 entsteht und auf die neue Rechtslage optiert wird.

Wird die Option nicht ausgeübt, dann kommt die Bestimmung des § 18 Abs. 2m GrEStG zur Anwendung, wonach bei Entstehen der Steuerschuld nach dem 31.5.2014 die Bestimmungen des GrEStG idF des BGBl I Nr. 35/2014 anzuwenden sind, es sei denn, es wird in die Rechtslage bis Ende Mai 2014 optiert.

**7.5. Optionserwerb – Besteuerungsoption?**

*2015 wird A eine Option auf den Erwerb eines Grundstückes eingeräumt, die er 2015 an B abtritt, der die Option am 9.2.2016 ausübt und das Grundstück erwirbt. Besteht im Hinblick darauf, dass der Erwerbsvorgang 2015 stattgefunden hat (Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes), die Steuerschuld aber erst 2016 entsteht (mit der Ausübung der Option), für den Erwerber die Möglichkeit, zu wählen, ob er nach der derzeitigen oder nach der Rechtslage ab 2016 versteuert?*

**Lösung:**

Die Erfüllung des Tatbestandes des § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG setzt voraus, dass der Dritte, auf den die Rechte aus dem Kaufanbot oder das Optionsrecht übertragen werden, das Anbot auch annimmt oder das Optionsrecht auch ausübt; die Steuerbarkeit fällt mit der Entstehung der Steuerschuld zusammen (BMF vom 11. November 2014, 010206/0101-VI/5/2014). Es besteht daher keine Optionsmöglichkeit gemäß § 18 Abs. 2p GrEStG.

## 8. § 10 GrEStG

### 8.1. Angabe der Sozialversicherungsnummer

*Die Vergabe von Steuernummern nimmt einige Zeit in Anspruch. Aus diesem Grund wäre es sinnvoll, die Grunderwerbsteuererfassung über FinanzOnline insbesondere auch anhand von ausländischen Sozialversicherungsnummern zu ermöglichen.*

#### **Lösung:**

Ausländische Sozialversicherungsnummern können nicht erfasst werden.

## 9. UmgrStG

### 9.1. Inkrafttretensregelung

*Wie stellt sich das Zusammenwirken der Inkrafttretensbestimmungen der § 6 Abs. 6, § 11 Abs. 1, § 18 Abs. 5 Z 1, § 22 Abs. 5, § 25 Abs. 5 Z 1, § 26 Abs. 4, § 30 Abs. 4, § 31 Abs. 3 und § 38 Abs. 6 UmgrStG (idF des StRefG 2015/2016) und jener des GrEStG dar?*

#### **Lösung:**

Die mit dem StRefG 2015/2016 angepassten Bestimmungen des UmgrStG – in denen nunmehr festgelegt wird, dass bei den jeweiligen umgründungsbedingten Grundstückserwerben die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des GrEStG zu berechnen ist – sind erstmals auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Für alle Umgründungen mit einem früheren Stichtag, unabhängig davon, ob die Grundstücke zivilrechtlich bereits im Jahr 2016 erworben werden, gilt nach wie vor die alte Rechtslage, wonach die Bemessungsgrundlage mit dem zweifachen EW durch das UmgrStG vorgegeben wird.

Für diese Fälle wird daher die Bemessungsgrundlage mit dem zweifachen Einheitswert festgelegt, während für den Steuersatz bereits die mit dem StRefG 2015/2016 geänderten Tarifbestimmungen anzuwenden sind. Daraus ergibt sich, dass der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG nach wie vor 3,5% beträgt, weil die Anwendbarkeit des reduzierten Steuersatzes von 0,5% für umgründungsbedingte Erwerbe gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG voraussetzt, dass die Steuer nicht vom Einheitswert berechnet wird.