Die approbierte Originalversion dieser Diplom-/Masterarbeit ist in der Hauptbibliothek der Technischen Universität Wien aufgestellt und zugänglich.
http://www.ub.tuwien.ac.at

The approved original version of this diploma or master thesis is available at the main library of the Vienna University of Technology.
http://www.ub.tuwien.ac.at/eng

MSc Program
Immobilienmanagement & Bewertung

Unentgeltliche Grundstücksübertragungen in der Grunderwerbsteuer mit Blick auf die Steuerreform 2015/2016

Master Thesis zur Erlangung des akademischen Grades
„Master of Science”

eingereicht bei
Mag. Stefan Gruber

Hubert Wiesinger

0954991

Wien, 04.09.2017

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **HUBERT WIESINGER**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Master These, "UNENTGELTLICHE GRUNDSTÜCKSÜBERTRAGUNGEN IN DER GRUNDERWERBSTEUER MIT BLICK AUF DIE STEUERREFORM 2015/2016", 63 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich diese Master These bisher weder im Inland noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 04.09.2017

Unterschrift

Kurzfassung

In Österreich unterliegt der Erwerb eines inländischen Grundstückes grundsätzlich der Grunderwerbsteuer. Die Grunderwerbsteuer ist demnach in der Regel ein Betrag, welchen man bei diversen Immobilientransaktionen miteinkalkulieren muss. Durch die Steuerreform 2015/2016 wurde das Grunderwerbsteuergesetz in seiner bisherigen Fassung abgeändert bzw. an gewissen Passagen neu definiert. Durch diese Masterthese soll dem Leser ein Überblick über die Systematik der Grunderwerbsteuer vermittelt werden und auf die wichtigsten Neurungen bzw. Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016 eingegangen werden. Als leichten Einstieg ist im ersten Kapitel ein kleine Einleitung über die Grunderwerbsteuer zu lesen.

Im zweiten Kapitel werden wichtige Begriffe wie der Grundstücksbegriff, das Zugehör zum Grundstück, Baurechte und Gebäude auf fremden Boden und die wirtschaftliche Einheit eines Grundstückes beschrieben. Auch auf die Erwerbsvorgänge, welche Grunderwerbsteuer auslösen, wird in diesem Kapitel eingegangen. Im Kapitel drei wird dem Leser der Begriff der Bemessungsgrundlage und der jeweilig anzuwendende Grunderwerbsteuertarif näher gebracht. Ebenso wird auf die verschiedenen Arten zur Berechnung der Grunderwerbsteuer eingegangen, sowie der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage aufgearbeitet.

Als Kernstück dieser Masterarbeit wird im vierten Kapitel auf die unentgeltlichen und damit einhergehend auf die teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen eingegangen. Es wird in diesem Kapital zwischen unentgeltlichen Grundstücksübertragungen zwischen natürlichen Personen, unentgeltlichen Übertragungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften sowie unentgeltlichen Übertragungen von Anteilen an Personengesellschaften unterschieden und auf die einhergehenden Zweifelsfragen eingegangen. Da allerdings nicht zwangsweise jeder Erwerbsvorgang, bei dem es um eine Liegenschaft geht, Grunderwerbsteuer auslöst, bzw. so manche Erwerbsvorgängen schlichtweg von der Grunderwerbsteuerpflicht begünstigt oder sogar befreit sind, sind im vierten Kapitel die Ausnahmen von der Besteuerung, welche mit unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Liegenschaftserwerben zu tun haben, beschrieben. Ebenso wird im vierten Kapitel der Begriff der Unentgeltlichkeitsfiktion beschrieben.

Im fünften und letzten Kapitel werden die Schlussfolgerungen in Worte zusammengefasst.

Inhaltsverzeichnis

1 Einleitung 1

2 Die Grunderwerbsteuer im Überblick 2

2.1 Allgemeines 2

2.2 Grundstücksbegriff 3

2.2.1 Grundstück im Allgemeinen 3

2.2.2 Zugehör 5

2.2.3 Maschinen und sonstige Vorrichtungen 6

2.2.4 Baurecht und Gebäude auf fremdem Boden 7

2.2.5 Wirtschaftliche Einheit 10

2.3 Erwerbsvorgänge 11

2.3.1 Allgemeines 11

2.3.2 Rechtsträger 12

2.3.3 Rechtsvorgänge die Grunderwerbsteuer auslösen 13

3 Bemessungsgrundlage und Tarif 21

3.1 Bemessungsgrundlage 21

3.1.1 Berechnung der Steuer von der Gegenleistung 21

3.1.2 Grundstückswert als Bemessungsgrundlage 22

3.2 Steuersatz 27

3.2.1 Entgeltlichkeit 28

3.2.2 Unentgeltlichkeit 28

3.2.3 Teilentgeltlichkeit 29

4 Unentgeltliche Grundstücksübertragungen 31

4.1 Unentgeltliche Grundstücksübertragungen zwischen natürlichen Personen 31

4.1.1 Rechtsgeschäfte die unentgeltliche Übertragungen begründen können..... 31

4.1.2 Tarif für unentgeltliche Übertragungen gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit a GreStG..... 36

4.1.3 Unentgeltlichkeitsfiktion..... 37

4.2 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften..... 38

4.2.1 Zweifelsfragen im Hinblick auf die Anteilsvereinigung..... 38

4.2.2 Einlage eines Grundstückes 41

4.2.3 Tarif..... 42

4.3 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften..... 43

4.3.1 Voraussetzungen für die Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG 44

4.3.2 Zweifelsfragen im Hinblick auf § 1 Abs 1 Z 2 und Abs 2a GrEStG 47

4.3.3 Tarif..... 49

4.3.4 Zurverfügungstellung von Grundstücken, Einlagen und Entnahmen 50

4.4 Befreiungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen und teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen 51

4.4.1 Begünstigte Übergaben von gewerblichen und selbständigen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen..... 52

4.4.2 Begünstigte Erwerbsvorgänge von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken 54

4.4.3 Erwerbe im Zusammenhang mit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke..... 56

4.4.4 Übertragungen von Partnerwohnstätten 58

5 Schlussfolgerung..... 60

Abkürzungsverzeichnis

ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzblatt
Abs	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
ErläutRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
EU	Europäische Union
GesbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GGG	Gerichtsgebührengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GrESt	Grunderwerbsteuergesetz
GrWV	Grundstückswertverordnung
idF	in der Fassung
iSd	im Sinne des
iVm	in Verbindung mit
iHv	in Höhe von
lit	Litera
OG	Offene Gesellschaft
OGH	oberster Gerichtshof
Pkt	Punkt
SteuerreformG 2015/16	Steuerreformgesetz 2015/16
StRefG	Steuerreformgesetz
TS	Teilstrich
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VfGH	Verfassungsgerichtshof
Vgl	vergleiche
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WEG	Wohnungseigentumsgesetz

1 Einleitung

Das Steuerrecht ist für seine Schnelllebigkeit bekannt, doch das Grunderwerbsteuergesetz hat in Österreich eine ganz eigene Geschichte hinter sich. In den letzten acht Jahren kam es zu insgesamt 11 Novellierungen. Dementsprechend umfangreich ist das Repertoire an Judikatur und Literatur.
Die Grunderwerbsteuer findet bei inländischen Grundstücken Anwendung und somit greift sie in unterschiedliche Lebensphasen ein, wie beispielsweise beim Kauf vom Eigenheim, dem Kauf eines betrieblich genutzten Grundstückes bis hin zur Konzernrestrukturierung.[1]
Es ist sehr naheliegend, dass der Rechtsanwender bei diesem sehr speziellen und wichtigen Thema schnell die Übersicht verlieren kann.
Zuletzt erneuert wurde die Grunderwerbsteuer, welche ihre gesetzliche Verankerung im Grunderwerbsteuergesetz 1987 findet, durch die Steuerreform 2015/2016.

Diese Masterarbeit soll dem Leser einen Überblick über die Systematik und den Aufbau des Grunderwerbsteuergesetzes liefern und dabei auf die wesentlichen Änderungen durch die Steuerreform 2015/2016 eingehen. Als Einstieg werden die Erwerbsvorgänge, welche Grunderwerbsteuer auslösen können, erklärt und im Anschluss wird der Grundstücksbegriff genauer unter die Lupe genommen. Auch der Steuertarif erfuhr durch die Steuerreform eine Änderung.

Es gibt drei Arten der Grundstücksübertragungen, welche sich in die „entgeltliche Grundstücksübertragung“, die „unentgeltliche Grundstücksübertragung“ und die „teilentgeltliche Grundstücksübertragung“ einteilen lassen.
Schwerpunkt dieser Masterarbeit Arbeit ist es an dieser Stelle vertiefend die unentgeltlichen Grundstückübertragungen zu behandeln.

Da das österreichische Grunderwerbsteuergesetz nach dem Vorbild des deutschen Grunderwerbsteuergesetzes nachempfunden wurde, kann die deutsche Literatur sowie Judikatur zur Behandlung sämtlicher grunderwerbsteuerlicher Themen herangezogen werden.

[1] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG[1], Vorwort.*

2 Die Grunderwerbsteuer im Überblick

Grundsätzlich ist bei jeder Immobilientransaktion mit Nebenkosten zu rechnen. Grob geschätzt hat sich verbreitet, dass man stets mit 10% Nebenkosten kalkulieren sollte. Diese beinhalten beispielsweise den Notar, eventuell einen Anwalt, eventuell einen Makler, die Eintragungsgebühr, Finanzierungskosten und natürlich immer die Grunderwerbsteuer. Da es sich bei der Grunderwerbsteuer also um fixe Kosten bei jeder Grundstücksübertragung handelt, ist diese als sehr wichtig zu erachten.

2.1 Allgemeines

Gesetzlich geregelt ist die Grunderwerbsteuer im Grunderwerbsteuergesetz 1987, welches auf dem deutschen Grunderwerbsteuergesetz aus 1940 beruht.

Das Grunderwerbsteuergesetz ist grundsätzlich sehr systematisch aufgebaut. In § 1 GrEStG werden sämtliche Erwerbsvorgänge geregelt, durch welche die Grunderwerbsteuer ausgelöst werden kann. Der wesentliche Begriff des Grundstückes findet seine rechtliche Verankerung im § 2 GrEStG. Auch Ausnahmen werden von dem Grunderwerbsteuergesetz, und zwar in § 3, geregelt. In § 4 werden die drei Arten zur Berechnung der Grunderwerbsteuer angeführt.

Grundsätzlich wird der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer herangezogen, allerdings wurde durch die Steuerreform 2015/2016 der Grundstückswert neu geregelt. Dieser kann eben auf folgende drei Arten eruiert werden: „Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes“[2], durch „die Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegels abgeleiteten Wertes“[3] oder durch „Nachweis des geringeren gemeinen Wertes mittels Nachweis durch ein Schätzgutachten, das von einem beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen erstellt wurde“.[4] In § 5 GrEStG ist der Begriff der Gegenleistung rechtlich verankert und in § 7 wird der Steuertarif geregelt.

Bei der Grunderwerbsteuer handelt es sich um eine Verkehrssteuer, welche an bestimmte Rechtsvorgänge anknüpft, wie zum Beispiel dem Erwerb eines Grundstückes.[5]

Da die Grunderwerbsteuer an Rechtsvorgängen anknüpft ist im Normalfall eine zivilrechtliche Beurteilung der Erwerbsvorgänge notwendig. In Ausnahmefällen, wenn es das Gesetz verlangt kommt allerdings auch eine wirtschaftliche Betrachtungsweise in Erwägung.

[2] Vgl § 4 Abs 1 TS 1 GrEStG.
[3] Vgl § 4 Abs 1 TS 2 GrEStG.
[4] Vgl § 3 Abs 1 vorletzter Satz.
[5] VwGH, 20.02.1992, 90/16/0170.

Die sachliche Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer wird oft in Frage gestellt. Der Gedanke dahinter ist, dass der Erwerb eines Grundstückes regelmäßig beiden Seiten Vorteile bringt, die es ermöglichen das Rechtsgeschäft mit einer Steuer zu versehen, ohne dass automatisch dieses Rechtsgeschäft unmöglich gemacht wird.[6]

2.2 Grundstücksbegriff

2.2.1 **Grundstück im Allgemeinen**

Die derzeitige Formulierung des § 2 GrEStG hat sich seit der Stammfassung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 nicht geändert. Das Grunderwerbsteuergesetz wurde stets immer nur dahingehend geändert, als dass der § 1 GrEStG, welcher die Erwerbsvorgänge regelt, und der § 3 GrEStG, welcher die Ausnahmen von der Besteuerung regelt, angepasst wurden.
Im Großen und Ganzen entsprich das Grunderwerbsteuergesetz 1987 noch dem Grunderwerbsteuergesetz aus 1955. Auch auf diesen langen Zeitraum gesehen hat sich der Begriffes des Grundstückes nicht wesentlich geändert. Es sind eher Feinheiten die geändert wurden, wie beispielsweise die Abänderung des Begriffes des „Zubehörs“ in jenen des „Zugehörs“. Ebenso wurden die „Mineralgewinnungsrechte“ durch die „Gewinnungsbewilligungen“ ersetzt.[7]
Das Grunderwerbsteuergesetz kennt keine eigene Definition des Grundstückes, sondern es verweist auf Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes.[8]
Im Sinne des bürgerlichen Rechtes ist unter einem Grundstück sowohl ein unbebautes Grundstück zu verstehen, als auch ein Grundstück auf dem bereits ein Gebäude errichtet wurde.[9]
Ein Grundstück ist ein Teil der Erdoberfläche, welcher durch seine flächenmäßige Begrenzung eine Einheit darstellt. Für den Bereich der Rechtsordnung werden unter einem Grundstück sowohl die Parzellen nach dem Grundkataster, als auch die einen Grundbuchskörper bildenden Liegenschaften bezeichnet.[10]
Wenn Sachen ohne Verletzung ihrer Substanz von einer Stelle zur anderen Stelle gebracht werden können, so werden sie als „bewegliche Sachen“ bezeichnet. Können sie nur mit Substanzverlust von A nach B gebracht werden, so handelt es sich um „unbewegliche Sachen“. Sachen die an sich selbst bewegliche Sachen sind, werden rechtlich für unbeweglich gehalten, wenn sie Vermöge des Gesetzes oder der Bestimmungen des Eigentümers als Zubehör von einer unbeweglichen Sache anzusehen sind.[11]

---

[6] *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II, 428.
[7] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], *§ 2* Rz 2.
[8] Vgl § 2 Abs 1 erster Satz GrEStG.
[9] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 2 Rz 2.
[10] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 2.
[11] Vgl § 293 ABGB.

Im ABGB ist sowohl von Grundstücken als auch von Liegenschaften die Rede. Ein Grundbuchskörper kann aus einem oder mehreren Liegenschaften bestehen. In § 2 Abs 3 GrEStG wird geregelt, dass, wenn sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, welche zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, diese Grundstücke als ein Grundstück anzusehen sind. Wenn sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes bezieht, so werden diese Teile als ein Grundstück angesehen.[12]

Als Grundstücke können ebenso ideelle Anteile (Miteigentumsanteile) an Grundstücken verstanden werden. Folglich kann ein ideeller Miteigentumsanteil ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG sein. Das Ausmaß des Miteigentumsanteiles spielt dabei keine Rolle.[13] Beim Miteigentum ist das Recht und nicht die Sache geteilt. Folglich gehört dem Einzelnen nicht ein realer Teil, sondern eben ein ideeller Anteil an der gesamten Sache. Über den ideellen Anteil kann jeder selber verfügen.[14]

Die Bestimmung über Miteigentumsanteile ist ebenso auf Anteile anwendbar, die untrennbar mit dem Wohnungseigentum verbunden sind.[15] Das Wohnungseigentum ist das dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und alleine darüber zu verfügen.[16]

Von der Grunderwerbsteuer sind die Erwerbsvorgänge von österreichischen Grundstücken betroffen. Die Abgrenzung des Staatsgebietes der Republik Österreich ergibt sich aus Staatsverträgen, dem Völkerrecht und natürlich aus der österreichischen Bundesverfassung.[17]

In § 1 Abs 1 GrEStG ist geregelt, dass die Grunderwerbsteuer nur bei inländischen Grundstücken Anwendung findet. Damit ist das sogenannten Territorialitätsprinzip gemeint, weshalb die Staatsbürgerschaft von den Vertragsparteien sowie der Ort der Vertragserrichtung und Vertragsunterzeichnung völlig irrelevant sind. Wesentlich für die Auslösung von Grunderwerbsteuer ist eben lediglich, dass es sich um ein inländisches Grundstück handeln muss.[18]

Grundsätzlich gehört zu einem Grundstück auch alles was sich unter der Erdoberfläche befindet. Vom Eigentum am Grundstück ist somit im Regelfall auch das Eigentum am Fundament eines Gebäudes oder dessen Keller umfasst.[19]

Vom Begriff des Grundstückes sind des Weiteren Gebäude umfasst, welche fest mit dem Boden verbunden sind und mit der Absicht erbaut wurden, dass sie auf Dauer auf diesem Grundstück bleiben. [20]

---

[12] Vgl § 2 Abs 3 GrEStG.
[13] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 3a.
[14] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 12.
[15] VwGH 18.06.2002, 2001/16/0409.
[16] Vgl § 2 Abs 1 WEG.
[17] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 3a.
[18] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 5.
[19] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 16.

2.2.2 **Zugehör**

Im Grunderwerbsteuergesetz wird der Begriff „Zugehör“ lediglich in § 2 Abs 1 GrEStG verwendet. Eine genaue Definition sucht man in diesem Gesetz vergebens, da im Hinblick auf das Zugehör ebenfalls auf dass ABGB verwiesen wird.

Als Zugehör wird dasjenige Zugehör verstanden, das mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird. Damit ist zum einen der Zuwachs einer Sache gemeint, solange er nicht von dieser abgesondert ist. Zum anderen ist die Nebensache gemeint, ohne welche die Hauptsache nämlich nicht gebraucht werden kann, oder welche das Gesetz oder der Eigentümer zum fortdauernden Gebrauche der Hauptsache bestimmt hat.[21]

Als Zuwachs ist dasjenige zu verstehen, was aus der Sache entsteht, ohne dass es dem Eigentümer von jemand Anderen übergeben worden ist. Der Zuwachs kann durch Natur, Kunst oder beides gleichzeitig entstehen.[22]

Des Weiteren sind als Zugehör zu einem Grundstück Sachen zu verstehen, welche auf Grund und Boden in der Absicht aufgeführt werden, dass sie stets darauf bleiben sollen, wie zum Beispiel Häuser und Gebäude mit dem in senkrechter Linie darüber befindlichen Luftraume. Ferner sind auch beispielsweise Brunneneimer, Seile, Ketten, Löschgeräte und dergleichen als Zugehör anzusehen.[23] Ebenso sind Feldfrüchte, Pflanzen und Bäume als Zugehör anzusehen, solange sie mit dem Boden noch verbunden sind. Beim von Grund und Boden nicht getrennten Zuwachs handelt es sich um unselbstständigen Bestandteil des Bodens.[24]

Gegenstände die als Zugehör anzusehen sind, müssen sich nicht zwangsläufig auf der Liegenschaft befinden. Es ist ausreichend wenn das Zugehör mit dem Grundstück in fortlaufender Verbindung steht, oder wenn es mit der Liegenschaft in einem solchen räumlichen Verhältnis steht, dass es dem Zweck der Hauptsache dienen kann. Ebenfalls möglich ist es, dass Rechte als Zubehör angesehen werden können.[25]

Zusammenfassend kann man also folgende Sachen als zum Begriff des Grundstückes zählend ansehen: der Grund und Boden, das Zugehör, mit Ausnahme von Maschinen und sonstigen Vorrichtungen, welche zu einer Betriebsanlage gehören, dingliche Rechte, mit Ausnahme der Gewinnungsbewilligungen sowie Apothekengerechtigkeiten.[26]

---

[20] VwGH 21.03.1985, 84/16/0239, 0240.
[21] Vgl § 294 ABGB.
[22] Vgl 3 404 ABGB.
[23] Vgl § 297 ABGB.
[24] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 13.
[25] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 17.
[26] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 2 Rz 25.

2.2.3 **Maschinen und sonstige Vorrichtungen**

Maschinen und sonstige Vorrichtungen werden nicht zum Grundstück gerechnet, wenn sie zu einer Betriebsanlage gehören. Nur solch ein Zugehör, das eben zu einem Betrieb gehört wird von der Berechnung der Grunderwerbsteuer ausgenommen.[27]

Eine Betriebsanlage ist eine Anlage, die der Liegenschaft gegenüber, welche Gegenstand eines Erwerbsvorgang ist, nach der Verkehrsauffassung einen von ihr unterschiedlichen und innerhalb gewisser Grenzen selbstständigen Zweck zu erfüllen hat. Im Grunderwerbsteuergesetz ist dem Begriff der „Betriebsanlage" kein anderer rechtlicher Sinn beizumessen, als jener der im wirtschaftlichen Leben diesem Wort zugeschrieben wird. [28]

Bei einer Maschine handelt es sich um ein Gerät mit beweglichen Teilen, welches Arbeitsgänge selbstständig erledigt und dabei menschliche bzw. tierische Arbeitskraft ersetzt.[29]

Zivilrechtlich sind Maschinen als selbstständige Bestandteile anzusehen, wenn diese am Grund und Boden fixiert sind, aber dennoch wieder leicht abgebaut werden können. Diese Eigenschaft geht auch dann nicht verloren, wenn das Unternehmen, dem die Maschinen dienen, sich auf der Liegenschaft befindet jedoch stillgelegt wird.[30]

Bei Grundstücken die zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, wird in der Regel das sämtliche lebende und tote Inventar zur Bewirtschaftung der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke gebraucht. Daher ist es als Zubehör zur Landwirtschaft anzusehen, ohne dabei jedoch zu einer anderen Betriebsanlage zu gehören.[31]

Sonstige Vorrichtungen, die einer Betriebsanlage gehören, sind all die Vorrichtungen, welche durch Menschenhand geschaffen werden, ohne dass sie ein Gebäude darstellen, und dem Betrieb eines Gewerbes dienen.[32]

Dadurch dass im Gesetz die Maschinen und sonstigen Vorrichtungen nebeneinander aufgezählt werden, ist auszuschließen dass es sich bei sonstigen Vorrichtungen um Maschinen handelt. Es muss sich folglich bei sonstigen Vorrichtungen um Zugehör des Grundstückes handeln, welches gleichzeitig Zugehör von einem Unternehmen ist.[33]

In den Fällen in denen eine Sache Zubehör von der Liegenschaft als auch eines Betriebes ist, ist zu prüfen ob es sich bei dieser Sache um eine Maschine oder um eine sonstige Vorrichtung im Sinne des § 2 Abs 1 GrEStG handelt.[34]

---

[27] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], *§ 2* Rz 50.
[28] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 35.
[29] OGH 20.04.1966, 3 Ob 42/66.
[30] OGH 03.03.1984, 5 Ob 560/84.
[31] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 35.
[32] VwGH, 21.09.1996, 94/16/0269.
[33] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 49.
[34] VwGH, 30.07.1977, 650/76.

2.2.4 **Baurecht und Gebäude auf fremdem Boden**

2.2.4.1 Baurecht

Im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes stehen Baurechte den Grundstücken gleich.[35] Die ausdrückliche Erwähnung des Baurechtes im GrEStG ist deshalb wichtig, weil zwar nach dem ABGB das Baurecht als unbewegliche Sache anzusehen ist, allerdings ist es nach dem Grunderwerbsteuergesetz nicht als Grundstück anzusehen.[36]

Dies kann damit begründet werden, dass dem Berechtigten und dessen Erben durch die Gewährung eines Baurechts eine so enge und zeitlich weitreichende Beziehung zu der Liegenschaft verschafft wird, dass darin eine Gleichstellung mit Grundstücken ihre Berechtigung findet.[37]

Eine Liegenschaft kann mit dem dinglichen, veräußerlichen und vererblichen Recht belastet werden, auf oder unter der Bodenfläche ein Bauwerk zu haben. Dieses Recht kann sich auch auf Teile des Grundstückes erstrecken, welche für das Bauwerk an sich nicht erforderlich sind, für dessen Benützung hingegen schon. Das Baurecht kann nicht auf Teile eines Gebäudes, insbesondere nur eines Stockwerkes, beschränkt werden.[38]

Grundsätzlich handelt es sich beim Baurecht um eine Ausnahme des Grundsatzes „superficies solo cedit“ im Sinne des § 297 ABGB, welcher besagt, dass grundsätzlich das Gebäude zum Bestandteil des Grund und Bodens wird.[39]

Mittels der Gewährung eines Baurechtes ist es möglich, dass eine Trennung des Eigentums am Grund und Boden und am Bauwerk stattfindet. Genau darauf zielt das Baurechtsgesetz ab, dass schlussendlich dem Eigentümer des Grundstückes seine Rechte und Pflichten daran erhalten bleiben, und eine mögliche zukünftige Verwendung der Liegenschaft nicht gänzlich unmöglich gemacht wird. Dem Eigentümer der Liegenschaft bleibt das mit der Liegenschaft volle Recht verbunden, während hingegen das Baurecht als ein davon verschiedenes Wirtschaftsgut anzusehen ist, welches mit Zeitablauf erlischt.[40]

Rechtswirksamkeit erlangt das Baurecht durch seine grundbücherliche Eintragung in das Lastenblatt (C-Blatt). Das Baurecht kann nicht nur an einem Teil des Grundbuchskörpers begründet werden. Pfandrechte und sonstige Belastungsrechte dürfen im Rang dem Baurecht nicht vorgehen. Sobald das Baurecht im Grundbuch eingetragen wird, ist eine eigene Grundbuch-

[35] Vgl § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG.
[36] *Takacs*, GrEStG[5], § 2 Rz 5.2.
[37] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 2 Rz 85.
[38] Vgl § 1 BauRG.
[39] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 77.
[40] VwGH, 24.09.2002, 2002/16/0058.

seinlage zu eröffnen, in welcher alle Eintragungen gegen den Bauberechtigten eingetragen werden müssen.[41]

Ein außerbücherliches dingliches Baurecht erwächst niemals in Rechtskraft.[42]

Das dingliche Recht des Baurechts kann nicht auf weniger als zehn Jahre und mehr als 100 Jahre bestellt werden. Wenn das Entgelt für die Bestellung des Baurechts aus wiederkehrenden Leistungen besteht, so muss die Höhe der wiederkehrenden Leistungen ziffernmäßig bestimmt werden.[43]

Begründet kann ein Baurecht an einem Baugrund als auch auf einem bereits bestehenden Bauwerk werden. In diesem Falle umfasst es auch das Recht, das bestehende Bauwerk durch ein neues Bauwerk zu ersetzen. Durch das Baurecht wird lediglich das Recht gewährt die Liegenschaft zu bebauen, nicht hingegen die Liegenschaft auf eine andere Art und Weise zu benützen. Ein nicht bebauter Teil kann jedoch als Garten genützt werden.[44]

Weil das Grundstück und das darauf befindlich Gebäude als zwei verschiedene Sachen anzusehen sind, kann der Eigentümer der Liegenschaft diese weiterhin veräußern, belasten und vererben. Eingeschränkt können diese Rechte durch einen Baurechtsvertrag werden. Der durch das Baurecht Berechtigte darf während aufrechtem Bestehen des Baurechtes frei über dieses Recht verfügen und ist der Eigentümer des daraus entstandenen Bauwerkes.[45]

Eine Löschung des Baurechts kann vor dessen zeitlichem Ablauf, ohne der Zustimmung der darauf eingetragenen Pfandgläubiger und anderer dinglich Berechtigten nur mit jener Beschränkung genehmigt werden, dass die Rechtswirkung in Ansehung der Pfand- und dinglichen Rechte erst mit deren Löschung einzutreten hat.[46]

Kommt es zum Erlöschen des Baurechts, so fällt das Bauwerk auf den Grundeigentümer. Die gesetzlichen Pfand- und Vorzugsrechte, die auf dem Baurecht haften, gehen auf das Grundstück über, sobald es zum Erlöschen des Baurechts kommt. Wenn keine andere Vereinbarung vorliegt, steht dem Bauberechtigten eine Entschädigung in Höhe eines Viertels des vorhandenen Bauwerkes zu.[47]

---

[41] Vgl § 5 Abs 1 BauRG.
[42] VwGH, 01.07.1982, 82/16/0047.
[43] Vgl § 3 BauRG.
[44] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 86.
[45] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1],*§ 2* Rz 81.
[46] Vgl § 8 BauRG.
[47] Vgl § 9 BauRG.

2.2.4.2 Gebäude auf fremden Boden

Im Sinne des Grunderwerbsteuergesetztes stehen den Grundstücken „Gebäude auf fremden Boden“ gleich.[48] Eine Definition dieser Gebäude auf fremden Boden wird man im GrEStG allerdings nicht finden. Der Begriff der „Gebäude auf fremden Boden“ deckt sich weder mit dem Begriff des „Gebäudes“ im Sinne des Baurechtsgesetztes noch mit dem Begriff der Überbauten (Superädifikate). Der Begriff „Gebäude auf fremden Boden“ ist ein rein steuerrechtlicher Begriff, welcher voraussetzt, dass es sich um ein „Gebäude“ handelt, welches sich auf „fremden Boden“ befindet.[49]

Unter einem Gebäude ist grundsätzlich jedes Bauwerk zu verstehen, welches durch eine räumliche Umfriedung einen Schutz gegen äußere Einflüsse gewähren kann, den Eintritt von Menschen gestattet, mit Grund und Boden fest verbunden ist und von Beständigkeit ist. Es ist nicht wesentlich, dass es zu dauerhafter Wohnnutzung geeignet oder bestimmt ist.[50] Ob ein Gebäude vorliegt ist im gegebenen Anlassfall einer Prüfung zu unterziehen.[51]

Ein Bauwerk ist dann fest mit dem Boden verbunden, wenn es nicht einfach durch bloßen Abtransport beseitigt werden kann. [52]

In der Regel werden Bauwerke mit der Absicht errichtet, dass diese auf Dauer auf dem Grundstück bleiben sollen. In diesem Fällen wird das Bauwerk zum unselbstständigen Bestandteil des Grundstückes und folgt damit dem Eigentum an diesem.[53]

Bei Superädifikaten handelt es sich hingegen um Bauwerke, welche mit der Absicht erbaut wurden, dass diese nicht stets auf dem Grundstück bleiben sollen.[54] Superädifikate werden nicht Zugehör einer Liegenschaft, sind Gegenstand eines besonderen Eigentumsrechts und sie sind folglich als bewegliche Sache anzusehen.

Das Eigentum an Superädifikaten wird durch die Baugründung begründet. Die Errichtung eines Superädifikates unterliegt nicht der Grunderwerbsteuer.[55] Die Übertragung von einem bereits bestehenden Superädifikat hingegen stellt einen Erwerbsvorgang dar, welcher gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG steuerbar ist, da Gebäude auf fremden Boden den Grundstücken gleichgestellt sind.[56] Die Grunderwerbsteuer wird auch dann ausgelöst, wenn der Grundstückseigentümer das Superädifikat erwirbt, welches auf seinem Grundstück steht.[57]

---

[48] Vgl § 2 Abs 2 Z 2 GrEStG.
[49] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 68.
[50] VwGH 21.12.1956, 1391/54; VwGH 22.04.2009, 2007/15/0307.
[51] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1],*§ 2* Rz 101.
[52] EStR 2000, Rz 3140.
[53] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1],*§ 2* Rz 94.
[54] Vgl § 435 ABGB.
[55] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 72.
[56] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1],*§ 2* Rz 101.
[57] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 2 Rz 72.

Grundsätzlich ist die Auslegung des Begriffes „Gebäude auf fremden Boden“ kritisch zu hinterfragen. Es sollen nicht nur Superädifikate im Sinne des § 435 ABGB darunter subsumiert werden, sondern alle Gebäude, die gemäß dem Grundsatz „superficies solo cedit“ im Eigentum des Liegenschaftseigentümers stehen.[58]

2.2.5 **Wirtschaftliche Einheit**

In § 2 Abs 3 GrEStG werden zwei Konstellationen aufgezählt, die dazu führen, dass dennoch nur ein Grundstück vorliegt.

Wenn sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke bezieht, welche zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke im gesamten als ein Grundstück behandelt.[59]

Wenn sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile von einem Grundstück bezieht, so werden alle Teile gemeinsam als ein Grundstück angesehen.[60]

2.2.5.1 Mehrheit von Grundstücken

Was unter einer wirtschaftlichen Einheit, welche bei einer Mehrheit von Grundstücken vorliegen kann, zu verstehen ist, bestimmt sich nach dem Bewertungsgesetz.[61]

Im Anlassfall ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten und der Wert einer wirtschaftlichen Einheit ist im ganzen festzustellen. Es ist nach der Verkehrsauffassung zu entscheiden was als wirtschaftliche Einheit anzusehen ist. Dabei ist auf die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter abzustellen. Eine wirtschaftliche Einheit kann nur vorliegen, wenn die einzelnen Wirtschaftsgüter demselben Eigentümer gehören.[62]

Es ist rechtlich nicht zulässig, dass eine wirtschaftliche Einheit in einen steuerpflichtigen und einen steuerbefreiten Teil aufgeteilt wird.[63]

Nur weil zwei Liegenschaften gemeinsam verwaltet werden, können sie nicht als eine wirtschaftliche Einheit angesehen werden.[64]

---

[58] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 101.
[59] Vgl § 2 Abs 3 erster Satz GrEStG.
[60] Vgl § 2 Abs 3 zweiter Satz GrEStG.
[61] VwGH 22.10.1918, 137/16.
[62] Vgl § 2 BewG.
[63] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1],*§ 2* Rz 115.
[64] VwGH 18.01.1990, 89/16/0062.

2.2.5.2 Teile von Grundstücken

Als Teile eines Grundstückes können nur reale Teile angesehen werden.[65] Von einer körperlichen Teilung einer Sache kann nur dann gesprochen werden, wenn eine Sache, die im Sinne des § 2 Abs 3 GrEStG eine wirtschaftliche Einheit darstellt, geteilt wird, und nämlich auch dann, wenn es sich um eine Sache handelt, die aus mehreren Katasterparzellen oder Grundbuchskörpern besteht.[66]

Wenn allerdings ein gemeinschaftliches Vermögen als gemeinsames Bestehen mehrerer wirtschaftlicher Einheiten geteilt wird, so liegt keine Sachteilung vor, sondern vielmehr handelt es sich um einen Austausch einzelner Vermögensbestandteile.[67]

Auf Miteigentum kommt der Tatbestand des § 2 Abs 3 zweiter Satz GrEStG nicht zur Anwendung.[68]

2.3 Erwerbsvorgänge

2.3.1 **Allgemeines**

Gemäß dem Grunderwerbsteuergesetz handelt es sich bei Erwerbsvorgängen um Rechtsvorgängen, durch welche ein Wechsel im Eigentum von Grundstücken entsteht. Solch ein Eigentumswechsel kann nur stattfinden, wenn die beteiligten Parteien Träger von Rechten und Pflichten sein können, wenn ihnen also Rechtspersönlichkeit zukommt. Wenn es sich beim Erwerber und beim Veräußerer um die selbe Person handelt, so kann kein Erwerbsvorgang realisiert werden.[69] Bei einer Offenen Gesellschaft und ihren Gesellschaftern handelt es sich um unterschiedliche Rechtsträger, und somit handelt es sich in diesem Fall um einen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG.[70]

[65] VwGH 01.09.1999, 98/16/0232.
[66] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 2 Rz 102a.
[67] VwGH 28.01.1993, 91/16/0114,0115.
[68] *Fellner*, GrEStG[15], § 2 Rz 77.
[69] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 1 Rz 5.
[70] VwGH 23.02.1989, 88/16/0105.

2.3.2 **Rechtsträger**

Rechtsträger ist jener, der Träger von Rechten und Verpflichtungen sein kann. Diese Voraussetzungen treffen klarerweise auf den Menschen, also auf natürliche Menschen zu.[71]

Auch juristische Personen sind als Rechtsträger anzusehen. Juristische Personen sind „alle erlaubten Gesellschaften“[72] wie beispielsweise die öffentlichen Körperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Universitäten, Religionsgesellschaften), Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Kapitalgesellschaften. Juristische Personen besitzen Rechtspersönlichkeit aufgrund des Gesetzes. Sie handeln durch ihre Organe, welche durch das Gesetz berufen sind, oder vertraglich bestellt werden.[73]

Des Weiteren kommt die Rechtsträgereigenschaft auch auf manche Personengesellschaften zu, welche im Firmenbuch eingetragen sind. Zu den Personengesellschaften denen die Rechtsträgereigenschaft zukommt, zählen vor allem die Offene Gesellschaft (OG) sowie die Kommanditgesellschaft (KG).[74]

Keine Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes sind jene Vereinigungen von Personen oder Vermögensmassen, welchen durch die Rechtsordnung nicht die Fähigkeit zuerkennt wird, dass sie Träger von Rechten und Pflichten sind.[75] Zu diesen Personengesellschaften, denen keine Rechtsträgereigenschaft zukommt gehören vor allem die stille Gesellschaft, welche in den §§ 105 ff UGB geregelt wird, und die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, welche in den §§ 1175 ff ABGB geregelt wird.[76]

Ob durch einen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, ist unabhängig davon ob es sich um eine Gesellschaft handelt, welche ihren Sitz bzw. Ort der Geschäftsleitung in Österreich hat, oder ob es sich um eine ausländische Gesellschaft handelt. Wichtig für das Auslösen von Grunderwerbsteuer durch einen Erwerbsvorgang gemäß § 1 GrEStG ist die Tatsache, dass es sich um einen Erwerbsvorgang handeln muss bei dem ein österreichisches (inländisches) Grundstück übertragen wird.[77]

---

[71] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 5.
[72] Vgl § 26 ABGB.
[73] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 6.
[74] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 19.
[75] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 7.
[76] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 20.
[77] Vgl § 1 GrEStG.

Eine ausländische Gesellschaft muss genauso wie eine österreichische Gesellschaft über Rechtsfähigkeit besitzen, damit durch ihren Erwerbsvorgang österreichische Grunderwerbsteuer ausgelöst wird. Die Rechtsfähigkeit einer ausländischen Gesellschaft richtet sich nach deren Personalstatut [78]. Gemäß § 12 IPRG muss eine dem ausländischen Personalstatut unterstehende Gesellschaft demnach nach dieser Rechtsordnung Träger von Rechten und Pflichten sein können, damit sie als Rechtsträger im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes anzusehen ist. Untersteht hingegen die betroffene Gesellschaft dem inländischen Personalstatut, so muss der ausländischen Gesellschaft dem österreichischen Recht nach Rechtsfähigkeit zukommen, damit ihre Erwerbsvorgänge der Grunderwerbsteuer unterliegen.[79]

2.3.3 **Rechtsvorgänge die Grunderwerbsteuer auslösen**

2.3.3.1 Der Übereignungsanspruch gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG

Gemäß dem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG entsteht die Grunderwerbsteuerschuld durch den Abschluss eines Rechtsgeschäftes, durch welchen der Anspruch auf Übereignung begründet wird.[80]

Folglich wird die Grunderwerbsteuer bereits mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäftes ausgelöst, also mit dem schuldrechtlichen Vertrag, durch welchen dem Erwerber ein Anspruch auf Übereignung des Grundstückes zukommt. Ein Rechtsgeschäft, welches den Übereignungsanspruch begründet, nennt man deshalb Verpflichtungsgeschäft, weil dadurch der Veräußerer der Liegenschaft verpflichtet ist, dass er dem Erwerber das bücherliche Eigentum am Grundstück überträgt.[81] Im Falle des Falles ist dieser Anspruch auf dem Klagsweg durch den Erwerber durchsetzbar.

Der Auslöser der Grunderwerbsteuer ist also das Verpflichtungsgeschäft. Im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist es unwesentlich, ob das Verpflichtungsgeschäft durch ein Erfüllungsgeschäft verwirklicht worden ist oder nicht.[82]

Die Grunderwerbsteuerpflicht entsteht grundsätzlich mit dem Abschluss der Vereinbarung über die Grundstücksübertragung. Da in der Regel gemäß dem Zivilrecht bei solchen Verträgen Formfreiheit herrscht, reicht bereits der Abschluss eines mündlichen Vertrages aus, um Grunderwerbsteuer auszulösen.[83]

---

[78] Vgl § 12 IPRG.
[79] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § *1* Rz 21.
[80] VwGH 08.05.1980, 1043/79; VwGH 26.06.2003, 2003/16/0049-0054.
[81] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § *1* Rz 210.
[82] *Takacs*, GrEStG[5], § 1 Rz 6.12.
[83] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § *1* Rz 216.

2.3.3.2 Eigentumserwerb ohne vorausgegangenes Rechtsgeschäft mit Übereignungsanspruch gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG

Von § 1 Abs 1 Z GrEStG sind all jene Erwerbsvorgänge erfasst, denen kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, welches den Anspruch auf Übertragung begründen würde. Somit knüpft § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG an den tatsächlichen Eigentumserwerb an.[84]

Durch das Abstellen auf den tatsächlichen Eigentumserwerb des Grundstückes soll klargestellt werden, dass tatsächlich ein gültiger Titel für die Tatbestandserfüllung notwendig ist.[85]

Ein Beispiel in welchem im Sinne des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer ausgelöst wird, ist die Zwangsversteigerung gemäß § 237 EO. Hier wird die Steuer im Zeitpunkt der Erteilung des Zuschlags ausgelöst.[86]

Dem Wortlaut zufolge, ist für die Tatbestandserfüllung der zivilrechtliche Eigentumserwerb der Liegenschaft erforderlich.[87] Der wirtschaftliche Eigentumserwerb spielt hingegen keine Rolle.[88]

Beim Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG handelt es sich lediglich um einen Ergänzungstatbestand zu § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Die Grunderwerbsteuerpflicht tritt nur im Falle ein, dass nicht bereits ein Übereignungsanspruch gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vorliegt.[89]

Die Sinnhaftigkeit des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG als Ergänzungstatbestand kann dadurch erklärt, werden, dass es nicht zu einer doppelten Grunderwerbsteuerpflicht kommt, wenn bereits das Verpflichtungsgeschäft gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG besteuert wurde bzw. wird.[90]

Vom Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG sind Eigentumserwerbe an einer österreichischen Liegenschaft betroffen. Die Konsequenz daraus ist, dass natürlich auch der Erwerb eines Baurechts diese Grunderwerbsteuerpflicht auslösen kann.[91]

Der Übergang von Eigentum gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrESTG kann durch Gesetz, Satzung Verordnung und durch verwaltungsbehördlichen bzw. richterlichen Ausspruch erfolgen. Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG wird nicht erfüllt, wenn rein nur der Anspruch auf Übereignung entsteht.[92]

---

[84] VwGH 07.03.1991, 90/16/0002.
[85] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 234.
[86] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 431.
[87] VwGH 07.03.1991, 90/16/0002.
[88] VwGH 12.05.1980, 2363/78.
[89] *Takacs,* GrEStG[5], § 1 Rz 10.97.
[90] *Takacs,* GrEStG[5], § 1 Rz 10.98.
[91] *Takacs,* GrEStG[5], § 1 Rz 10.100.
[92] [92] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 440.

2.3.3.3 Abtretung von Übereignungsansprüchen gemäß § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG

Die Grundlage für einen Übereignungsanspruchs kann beispielsweise ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, wie ein Tausch oder eine Schenkung, sein. Dabei entsteht der Anspruch auf Übereignung mit dem Übereinstimmen der Willen der Parteien, die an dem Rechtsgeschäft beteiligt sind.[93] Einzig maßgeblich ist für § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG, dass der Anspruch auf Übereignung im Zweifel im Rechtsweg durchsetzbar ist.[94]

Die Grunderwerbsteuerpflicht wird auch dadurch ausgelöst, dass es zu einer Abtretung des Anspruchs auf Übereignung kommt, oder ein Übereignungsanbot vorliegt.[95]

Ein Rechtsgeschäft, welches einen Anspruch auf Abtretung von Übereignungsansprüchen darstellt, ist vor allem der Erbschaftskauf. Bei einem Erbschaftskauf handelt es sich um einen Erwerb unter Lebenden, welcher auf einem Rechtsgeschäft basiert. Mit dem Abschluss des Erbschaftskaufvertrages tritt der Erbschaftskäufer als Erbe in die Rechte und Pflichten des Erbschaftsverkäufers ein. Sein Titel begründet sich jedoch nicht auf das Erbrecht sondern auf den abgeschlossen Kaufvertrag. Im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbschaftskaufvertrages erlangt der Erbschaftskäufer den Anspruch auf Übereignung des Grundstückes, welches sich im Nachlass befindet. Die Grunderwerbsteuer wird nicht erst durch die Einantwortung ausgelöst, sondern bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Erbschaftskaufvertrages.[96]

Durch § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG soll verhindert werden, dass zwei Erwerbsvorgänge, welche jeweils gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG steuerpflichtig wären, durch zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten nur einmal besteuert werden. Der § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG hat ähnlich wie § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG zum Ziel zu verhindern, dass es zu einer Umgehung der Grunderwerbsteuer durch sogenannte Zwischengeschäfte kommt.[97]

[93] VwGH 28.09.1972, 749/71.
[94] VwGH 09.12.1971, 112/71.
[95] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 263.
[96] VwGH 02.07.1964, 1827/63; VwGH 15.09.1966, 415/66.
[97] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 261 f.

Beispiel zur Umgehung der Grunderwerbsteuer mittels eines Zwischengeschäftes:

M verkauft O seine Liegenschaft. O erwirbt diese Liegenschaft nur um diese später an Y zu verkaufen. Sowohl der Erwerb durch O als auch jener von Y sind grunderwerbsteuerauslösende Tatbestände gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Wenn nun aber O seine Liegenschaft nicht einfach weiterverkauft, sondern lediglich seinen Übereignungsanspruch an Y überträgt, so wäre dieser Übereignungsanspruch nicht von § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG erfasst und somit würde nur einmal Grunderwerbsteuer ausgelöst werden.
Damit also solche Zwischengeschäft nicht dazu führen, dass die Grunderwerbsteuer umgangen wird, unterliegen dem Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG auch jene Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuerpflicht, durch welche ein Anspruch auf Übereignung im Sinne des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG übertragen wird.
Folglich unterliegen der Grunderwerbsteuer die Erwerbe durch O und Y.

2.3.3.4 Abtretung von Rechten aus einem Kaufanbot gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG

Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG besteuert dem Wortlaut zufolge jene Fälle, in denen Ein Angebot über den Kauf einer Liegenschaft vorliegt und im Anschluss der Anspruch auf dessen Erfüllung abgetreten wird. Die Grunderwerbsteuer wird also auch dann ausgelöst, wenn es zu einer Abtretung der bestehenden Rechte aus einem aufrechten Angebot kommt, und folglich eine Person, der das Angebot ursprünglich nicht zugegangen ist, auf einmal einen Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft hat.[98]

Beispiel für die Abtretung von Rechten aus einem Kaufanbot:

M macht O ein verbindliches Kaufanbot betreffend einer Liegenschaft in Österreich. O tritt allerdings in weiterer Folge seinen Anspruch auf Erfüllung des Angebots an Y ab. Steuerpflichtig ist in diesem Fall nicht bereits die Stellung des Angebots, sondern lediglich die Abtretung der Rechte den Abschluss eines Kaufvertrages auf Grundlage des verbindlichen Angebots zu begehren.[99]

[98] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § *1* Rz 626.
[99] *Fellner*, GrEStG[15], § 1 Rz 241.

2.3.3.5 Sonstige Abtretung eines Übereignungsanspruchs oder Rechte aus einem Kaufanbot gemäß § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG

Vom Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG sind Abtretung eines Anspruches auf Übereignung gemäß § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG sowie die Abtretung der Rechte aus einem bestehenden Angebot gemäß § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG erfasst , falls diesen Rechtsvorgängen kein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs 1 Z 3 GrEStG bzw. des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG vorausgegangen ist.[100]

§ 1 Abs 1 Z 5 GrEStG zielt folglich auf die Falle ab, in denen der Übertragung des Anspruches auf Übereignung der Liegenschaft oder der Rechte aus einem Kaufangebot betreffend eine Liegenschaft kein Rechtsgeschäft zugrunde liegt, durch welches ein entsprechender Anspruch begründet wird.[101]

Unter den Erfüllungstatbestand des § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG fallen folglich jene Rechtsvorgänge des originären Rechtserwerbs, durch welche die Möglichkeit zum Erwerb einer Liegenschaft bzw. eines grundstücksgleichen Rechtes im Sinne des § 2 GrEStG geschaffen wird.[102]

Ziel und Zweck des § 1 Abs 1 Z 5 GrEStG ist es, dass jene Rechtsgeschäfte von diesem Tatbestand erfasst werden, mittels welchen ein bestehender Anspruch auf Übereignung an dritte Personen abgetreten werden, nicht aber jene Rechtsgeschäfte, durch welche der Anspruch auf Übereignung dem Übereignungsschuldner rückabgetreten werden.[103]

2.3.3.6 Der Erwerb der Verwertungsbefugnis an einem Grundstück gemäß § 1 Abs 2 GrEStG

Im Vergleich zu den Tatbeständen des § 1 Abs 1 GrEStG hat der § 1 Abs 2 GrEStG einen selbstständigen Tatbestand zum Inhalt.[104] Dem § 1 Abs 2 GrEStG zufolge unterliegen diesem Tatbestand Rechtsvorgänge, die es ohne jegliche Begründung eines Anspruches auf Übereignung einer anderen Personen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, dass sie eine inländische Liegenschaft auf eigene Rechnung verwertet.[105]

[100] VwGH 26.06.2014, 2012/16/0138.
[101] *Takacs,* GrEStG[5], § 1 Rz 10.122.
[102] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 282.
[103] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 645.
[104] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 246.
[105] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 287.

Ausgangspunkt dieser Betrachtungsweise ist, dass durch diesen Tatbestand all die Fälle erfasst werden sollen, in denen der „Grundstücksveräußerer“ dem „Grundstückserwerber“ im Hinblick auf die Liegenschaft solche Einwirkungsmöglichkeiten gewährt, die auf der einen Seite über die Einwirkungsmöglichen eines Bestandnehmers hinausgehen, und auf der anderen Seite jedoch nicht die Befugnisse erreichen, die dem tatsächlichen Grundstückseigentümer zustehen.[106]

Für die Erwerbsvorgänge des § 1 Abs 2 GrEStG ist ebenso ein Wechsel in der Zuordnung des Grundstückes notwendig.[107] Anders als bei den Tatbeständen des § 1 Abs 1 GrEStG handelt es sich dabei allerdings lediglich um einen wirtschaftlichen Wechsel des Eigentümers der Liegenschaft.[108]

Der § 1 Abs 2 GrEStG soll also so verstanden werden, dass er einen Ergänzungs- bzw. Auffangtatbestand zu den Erwerbsvorgängen des § 1 Abs 1 GrEStG darstellt, der Rechtsvorgänge von der Grunderwerbsteuerpflicht umfasst, bei welchen eine Person zwar keinen Übereignungsanspruch betreffend einer Liegenschaft hat, allerdings über die wesentlichen Befugnisse eines Grundstückseigentümers verfügt.[109]

2.3.3.7 Die Änderung des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft gemäß § 1 Abs 2a GrEStG

Neu eingeführt durch die Steuerreform 2015/2016 wurde der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG, welcher nur auf Personengesellschaften abzielt. Wie bereits weiter oben im Text geklärt, sind im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nur jene Personengesellschaften erfasst, welchen Rechtsfähigkeit, also die Fähigkeit Träger von Rechten und Pflichten zu sein, zukommt. Jene Personengesellschaften die über diese Fähigkeit verfügen sind die Offene Gesellschaft sowie die Kommanditgesellschaft. Der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG erfasst neben den inländischen Personengesellschaften auch die ausländischen Personengesellschaften.[110]

Um den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG zu erfüllen, ist es notwendig, dass innerhalb von fünf Jahren zumindest 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen einer Personengesellschaft, in deren Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, auf neue Gesellschafter übergehen.[111]

---

[106] VwGH 30.04.1981, 16/3281/80.
[107] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 650.
[108] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 247.
[109] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 287.
[110] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 798.
[111] Vgl § 1 Abs 2a GrEStG.

Beispiel für Anteilsübertragung auf neue Gesellschafter:

A hält 3%, B hält 7% und C hält 90% der Anteile an der Format-KG. Im Vermögen der Format-KG befindet sich eine wunderschöne Villa in Velden am Wörthersee. Am 04.01.2016 überträgt C alle seine Anteile an D und am 17.06.2017 kommt es zu einer Übertragung der Anteile von A an E. Am 09.10.2018 kommt es zu einer weiteren Übertragung bei der B 3% seiner Anteile an F überträgt.
Dem Wortlaut zufolge handelt es sich bei der Format-KG um eine Kommanditgesellschaft gemäß §§ 105 ff UGB, welcher kraft Gesetzes Rechtspersönlichkeit zukommt.
Im vorliegenden Fall handelt es sich bei den Gesellschaftern A, B und C um alte Gesellschafter und bei den Gesellschaftern D, E und F handelt es sich um neue Gesellschafter, da diese zuvor noch keine Anteile am Vermögen dieser Personengesellschaft gehalten haben. Dadurch dass es zu einer sukzessiven Übertragung der Anteile am Vermögen der Gesellschaft kommt, werden im fünfjährigen Beobachtungszeitraum alle Erwerbe zusammengerechnet. Folglich wird die Grunderwerbsteuer erst durch den dritten Erwerbsvorgang am 09.10.2018 ausgelöst, da erst durch diesen die 95%-Grenze erreicht wird.

2.3.3.8 Vereinigung aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft gemäß § 1 Abs 3 GrEStG

Die Tatbestände des § 1 Abs 3 GrEStG zielen darauf ab, dass alle Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in einer Hand vereinigt werden.[112] Ebenso wie in den anderen Erwerbstatbeständen im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes kommt es bei der Anteilsvereinigung in einer Hand auch darauf an, dass sich im Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück befindet.[113]

Unter dem Begriff „Gesellschaft" sind im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG Personengesellschaften (mit Rechtsfähigkeit) und Kapitalgesellschaften gemeint. Der § 1 Abs 3 GrEStG findet bei Personengesellschaften allerdings erst dann Anwendung, wenn ein entsprechender Erwerb von Anteilen an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft nicht bereits durch den Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG besteuert wurde.[114]

[112] Vgl § 1 Abs 3 GrEStG.
[113] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 853.
[114] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § *1* Rz 868 f.

Auch beim Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG gibt es eine 95% Grenze. Durch die Steuerreform 2015/2016 genügt es also, dass mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in einer Hand vereinigt werden.[115] Der § 1 Abs 3 GrEStG hat bereits vor der Steuerreform 2015/2016 existiert, allerdings war vor dem 01.01.2016 die Anteilsvereinigung in einer Hand wörtlich zu nehmen, was bedeutet dass nach der alten Rechtslage der Tatbestand erst erfüllt war, wenn tatsächlich alle Anteile, also 100%, in der Hand eines Gesellschafters vereinigt wurden.[116]
Der § 1 Abs 3 GrEStG besteht aus vier Tatbeständen die sich folgendermaßen aufteilen. Von den Tatbeständen der Z 1 und Z 2 des § 1 Abs 3 GrEStG sind die Vereinigung von Anteilen in einer Hand umfasst. Die Tatbestände der Z 3 und Z 4 des § 1 Abs 3 GrEStG regeln den Übergang der bereits vereinigten Anteile.
Die Tatbestände des § 1 Abs 3 Z 2 und Z 4 GrEStG erfassen die tatsächliche Vereinigung der Anteile bzw. deren Erwerb und entsprechen somit dem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG.[117]
In § 1 Abs 3 Z 1 und 3 GrEStG wird auf das Rechtsgeschäft abgezielt, welches den Übereignungsanspruch begründet.[118]

Die Grunderwerbsteuerpflicht bei § 1 Abs 2 GrEStG entsteht auch wenn ein Treuhandverhältnis vorliegt.[119] Auch der durch die Steuerreform 2015/2016 neu eingeführte § 1 Abs 2a GrEStG sowie der § 1 Abs 3 GrEStG ist von dieser Regelung betroffen.
Im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes werden nämlich treuhändig gehaltene Geschäftsanteile dem Treugeber zugerechnet.[120]

Beispiel für Treuhandschaft:

A hält 100% aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Am 07.01.2016 überträgt A 94% seiner Anteile an B. Die verbleibenden 6% der Anteile hält A für B treuhändig.
Da die treuhändig gehaltenen Geschäftsanteile dem Treugeber, also dem B, zuzurechnen sind, wird die 95%-Grenze erreicht und es liegt eine Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG vor.

[115] Vgl §1 Abs 3 GrEStG.
[116] Vgl § 1 Abs 3 GrEStG alte Rechtslage.
[117] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 360.
[118] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 361.
[119] VwGH 28.11.1991, 88/16/0166.
[120] Vgl § 1 Abs 3 letzter Satz GrEStG.

3 Bemessungsgrundlage und Tarif

Durch die Steuerreform 2015/2016 hat sich der Tarif und die Bemessungsgrundlage wesentlich geändert. Neben dem Wert der Gegenleistung ist nun der Grundstückswert zu eruieren. Dieser ist immer zu eruieren um festzustellen ob der Wert der Gegenleistung, in der Regel ein Kaufpreis, geringer, gleich oder höher ist als der Grundstückswert. Sollte der Wert der Gegenleistung geringer sein als der Grundstückswert, so ist der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Der Grundstückswert ist also als Mindestbemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu betrachten.
Beim Tarif ist zwischen „normalen" und „begünstigten" Erwerbsvorgängen zu unterscheiden, da im Falle eines begünstigten Erwerbsvorganges ein anderer (günstigerer) Grunderwerbsteuersatz Anwendung findet.

3.1 Bemessungsgrundlage

3.1.1 **Berechnung der Steuer von der Gegenleistung**

Die Art der Berechnung der Grunderwerbsteuer wird in § 4 GrEStG geregelt. Die Grunderwerbsteuer ist demnach vom Wert der Gegenleistung[121], mindestens jedoch vom Grundstückswert zu berechnen. Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs 2a und 3 GrEStG sowie jenen nach § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG ist immer der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.[122]
Der Begriff der Gegenleistung ist in § 5 GrEStG definiert, allerdings handelt es sich hierbei um keine taxative Aufzählung. Als wichtigste Gegenleistungen in der Praxis sind wohl der Kaufpreis bei einem Kauf[123], sowie die Tauschleistung bei einem Tausch[124]aufzuzählen.

Beispiel für Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage:

A verkauft B am 08.01.2016 ein österreichisches Grundstück um EUR 550.000,-. Der Wert des Grundstücks beträgt EUR 490.000,-.
Da der Wert der Gegenleistung, im vorliegenden Fall der Kaufpreis gemäß § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG, größer ist als der Grundstückswert, ist dieser als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

[121] Vgl § 5 GrEStG.
[122] Vgl § 4 Abs 1 GrEStG.
[123] Vgl § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG.
[124] Vgl § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG.

3.1.2 **Grundstückswert als Bemessungsgrundlage**

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.[125] Bei dem neu eingeführten Begriff des Grundstückswertes handelt es sich also folglich um die Mindestbemessungsgrundlage im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

Der Grundstückswert kann auf drei verschiedene Arten ermittelt werden. Er kann als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes[126], durch die Ableitung eines geeigneten Wertes aus einem Immobilienpreisspiegels[127], oder mittels Nachweis des geringeren gemeinen Wertes durch ein Schätzgutachten von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen, nachgewiesen werden.[128]

3.1.2.1 Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 4 Abs 1 GrEStG

Diese Vorgehensweise zur Ermittlung des Grundstückswertes ist auch unter dem Begriff „Pauschalwertmodell“ bekannt. Für die Ermittlung des Grundstückswertes durch das Pauschalwertmodell wurde durch den Bundesminister für Finanzen die Grundstückswerteverordnung eingeführt, in welcher das Pauschalwertmodell näher beschrieben wird.

Der Grundstückswert besteht aus dem hochgerechneten dreifachen Bodenwert gemäß § 53 BewG und dem Wert des Gebäudes.[129]

Die Formel zur Berechnung lautet wie folgt:

Grundwert

(anteilige) Grundfläche x dreifachem Bodenwert (im Sinne des § 53 BewG) pro m^2 x Hochrechnungsfaktor (laut Anlage zu § 2 Abs 2 Z 2 GrWV)

Gebäudewert

Nutzfläche bzw. (anteilige) gekürzte Bruttogrundrissfläche x Baukostenfaktor x Bauweise/Nutzungsminderung x Altersmilderung.[130]

[125] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 2.
[126] Vgl § 4 Abs 1 TS 1 GrEStG.
[127] Vgl § 4 Abs 1 TS 2 GrEStG.
[128] Vgl § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG.
[129] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 7.
[130] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 9.

Zur Bestimmung des Grundwertes muss der Rechtsunterworfene gemäß § 2 Abs 2 Z 1 GrEStG die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter multiplizieren. Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist der Wert maßgebend, welcher zu dem, dem Erwerbsvorgang des Grundstückes unmittelbar vorausgegangenen, Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde.[131]

Wenn der Bodenwert allerdings nicht bekannt ist, muss er beim Finanzamt angefragt werden. Die Anfragen müssen elektronisch mittels FinanzOnline gestellt werden. Von der elektronischen Anfrage kann nur abgesehen werden, wenn dem Rechtsanwender eine elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen nicht zumutbar ist.[132]

Für die Ermittlung des Grundwertes ist in weiterer Folge der hochgerechneten dreifachen Bodenwertes mit einem Hochrechnungsfaktor pro Gemeinde, welcher in der Anlage der Grundstückswertverordnung gesetzlich geregelt ist, zu multiplizieren. [133]

Für die Ermittlung des Gebäudewertes ist es notwendig, die Nutzfläche des Gebäudes bzw. des Anteiles am Gebäude (Eigentumswohnung) zu kennen. Wenn die Nutzfläche nicht bekannt ist, so ist die Bruttogrundrissfläche heranzuziehen, welche um 30% zu kürzen ist. Wenn nur ein Gebäudeteil übertragen wird, so ist der entsprechende Gebäudeanteil in Prozent heranzuziehen. Die Nutzfläche bzw. die Bruttogrundrissfläche ist dann mit dem Baukostenfaktor zu multiplizieren, welcher von Bundesland zu Bundesland unterschiedlich hoch ist.[134] Der Baukostenfaktor je Quadratmeter beträgt in Wien EUR 1.470,-, in Niederösterreich EUR 1.310,-, im Burgenland EUR 1.270,-, in Oberösterreich EUR 1.370,-, in Salzburg EUR 1.550,-, in Tirol EUR 1.370,-, in Vorarlberg EUR 1.670,-, in der Steiermark EUR 1.310,- und in Kärnten EUR 1.300,-.[135]

Bei der Nutzfläche handelt es sich um die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärken und der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen sowie Ausnehmungen. Bei der Berechnung der Nutzfläche sind Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum außer Acht zu lassen.

[131] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 36.
[132] BMF 12.04.2016, Pkt 1.
[133] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 39.
[134] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 10.
[135] Vgl § 2 Abs 3 Z 2 GrWV.

Dabei ist zu bedenken, dass die Fläche des Kellers lediglich im Ausmaß von 35% anzusetzen ist, außer es kann nachgewiesen werden, dass ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke vorliegt.[136] Dieser Nachweis kann durch ein Gutachten oder auch durch ein sonstiges geeignetes Beweismittel erbracht werden. Die Nutzfläche ist dann im niedrigeren Ausmaß anzusetzen.[137] Bei einem Keller handelt es sich um eine bauliche Anlage, die völlig oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt.[138]

Bei der Bruttogrundrissfläche handelt es sich um die Fläche, welche sich aus der Summe aller Grundrissflächen von allen Grundrissebenen eines Gebäudes zusammensetzt. Dabei handelt es sich um die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschoßes. Ein unausgebauter Dachboden ist nicht als Grundrissebene anzusehen.[139]

Bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche ist die Grundfläche eines Kellergeschoßes mit der Hälfte anzusetzen. Anders als bei der Ermittlung der Nutzfläche kann für die Ermittlung der Bruttogrundrissfläche das geringere Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke von Kellerflächen nicht durch ein Gutachten oder sonstige Beweismittel nachgewiesen werden.[140]

Wenn die Bodenfläche von einer Garage Teil von einer Grundrissebene ist, so ist sie bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen. Falls die Bodenfläche von einer Garage nicht Teil von einer Bruttogrundrissfläche ist, so ist in diesem Fall die Hälfte der Bruttogrundrissfläche heranzuziehen.[141]

Der Baukostenfaktor wird in § 2 Abs 3 Z 2 GrWV geregelt und ist abhängig von der Bauweise des Gebäudes und von dessen Zustand entweder mit 100%, 80%, 65% oder 30% anzusetzen.[142]

Die Baukosten, welche anzusetzen sind, sind von Bundesland zu Bundesland verschieden. Zur Ermittlung des Baukostenfaktors wurde eine Hochrechnung der durchschnittlichen Baukosten pro Quadratmeter des Jahres 2001 mit dem durchschnittlichen Baukostenindex 146,6 errechnet. In weiterer Folge wurde an dem so errechnete Ergebnis ein Bebauungsabschlag von 30% vorgenommen. Das Ergebnis wurde schlussendlich zum Zwecke der Vereinfachung auf die nächste Zehnerstelle gerundet.[143]

---

[136] Vgl § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrWV.
[137] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 10.
[138] Vgl § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrEStG.
[139] Vgl § 2 Abs 3 Z1 lit b GrEStG.
[140] BMF 13.05.2016, Pkt 4.5.2.
[141] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 10d.
[142] Vgl § 2 Abs 3 Z 3 lit a GrWV.
[143] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 51.

Wie bereits erwähnt ist grundsätzlich der volle Baukostenfaktor anzusetzen. Abhängig von der Bauweise und Nutzung eines Gebäudes (beispielsweise Fabriksgebäude, Werkstätten Gebäude, Lagerhäuser, einfachste Gebäude, Gerätehäuser, Gebäude, die der gewerblichen Nutzung dienen)[144] kommen verschieden hohe Ansätze für die Baukostenfaktoren zur Anwendung, um damit die unterschiedlich hohen Nutzungsarten der Gebäude zu berücksichtigen.[145] Schlussendlich wird prozentuell noch eine allfällige Sanierung oder Fertigstellung im Gebäudewert berücksichtigt.[146]

3.1.2.2 Ermittlung des Grundstückswertes anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels gemäß § 3 GrWV

Alternativ kann der Grundstückswert neben dem Pauschalwertmodell auch dadurch ermittelt werden, dass der Wert von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet wird.[147] Hierfür hat der Bundesminister für Finanzen den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt der Höhe eines Abschlages festzulegen.[148]

Die Vorgehensweise betreffend der Ermittlung des Grundstückswertes anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels wird in § 3 GrWV geregelt.

Demnach ist für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld vor dem 01.01.2017 entsteht, nur der im Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen. Wesentlich ist hierbei, dass die Liegenschaft jene Annahmen erfüllt, welche im Immobilienpreisspiegel für die Bewertung einer gleichartigen Liegenschaft zugrunde liegen.[149] Für Erwerbsvorgänge, bei denen die Grunderwerbsteuerschuld nach dem 31.12.2016 entsteht, sind ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Grunderwerbsteuer zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen.[150] Die Durchschnittspreise dürfen allerdings nur Anwendung finden, wenn die Liegenschaft mit den für die Bewertung einer gleichartigen Liegenschaft zugrunde liegenden Kategorien aus der Tabelle der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Der Bundesanstalt der Statistik Österreich steht für die Erstellung der jährlich zu veröffentlichenden Tabellen betreffend die Immobiliendurchschnittspreise vom Bundesminister für Finanzen ein Kostenersatz zu.[151]

---

[144] Vgl § 2 Abs 3 Z 5 lit b und c GrWV.
[145] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 52.
[146] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 58.
[147] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 13d.
[148] Vgl § 4 GrEStG.
[149] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 13.
[150] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 70.
[151] Vgl § 3Abs 3 GrWV.

Des Weiteren soll der Immobilienpreisspiegel nach zwei Jahren einer Kontrolle unterzogen werden. Dabei wird die Anwendbarkeit des Immobilienpreisspiegels evaluiert und seine Sachgerechtigkeit untersucht.[152]

3.1.2.3 Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes des Grundstückes gemäß § 4 Abs 1 GrEStG

Dem Rechtsunterworfenen steht neben der Ermittlung des Grundstückswertes anhand des Pauschalwertmodelles und anhand der Ableitung des Grundstückswertes anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels noch die Möglichkeit offen, den gemeinen Wert des Grundstückes durch ein Schätzgutachten nachzuweisen.[153]

Dem Wortlaut des § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG zufolge, stellt das Grunderwerbsteuergesetz darauf ab, dass der nachgewiesene gemeine Wert geringer als der nach der Grundstückswertverordnung ermittelte Wert zu sein hat, und dass der Steuerpflichtige dies auch fundiert darstellen muss. Falls es dem Rechtsunterworfenen gelingt, nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstückes geringer ist, als der ermittelte Grundstückswert nach der Grundstückswertverordnung, so ist der geringere gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen[154]

Wenn der Steuerpflichtige den Nachweis des geringeren gemeinen Wertes darlegt, unterliegt dies grundsätzlich der freien richterlichen Beweiswürdigung. Wenn der Rechtsanwender allerdings ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen vorweisen kann, so gilt für dieses Gutachten die Vermutung der Richtigkeit und es kommt zu einer Beweislastumkehr. Beim Vorliegen solch eines Gutachten obliegt dem Finanzamt der Nachweis der Unrichtigkeit.[155]

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, welche den Preis widerspiegeln soll, welcher im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle objektiven Umstände, die den Preis beeinflussen können in Erwägung zu ziehen und bei der Preisbildung zu berücksichtigen.[156]

Die in der Praxis brauchbarste Methode ist der Vergleich der Liegenschaft mit Liegenschaften, welche in zeitlicher Nähe im gewöhnlichen Geschäftsverkehr verkauft wurden.[157]

---

[152] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 69.
[153] Vgl § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG.
[154] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 15.
[155] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 4 Rz 75.
[156] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 16.
[157] VwGH 22.03.1995, 92/13/0187.

Falls ein Hypothekarkredit aufgenommen wurde, kann auch jener Wert herangezogen werden, welcher dem Kredit laut Bankschätzung zugrunde liegt.[158]

Falls es zum Vergleich eines Grundstückes mit einem ähnlichen verkauften Grundstückes kommt, ist zu beachten, dass der Erwerbsvorgang nicht länger als ein Jahr in der Vergangenheit liegen darf und unter Fremden erfolgte. Falls der Erwerb allerdings länger als 12 Monate zurückliegt, so hat er seine Gültigkeit, wenn es seither nachweislich zu keiner Veränderung bei der Wertsteigerung gekommen ist. Ansonsten besteht noch die Möglichkeit, bei länger zurückliegenden Transaktionen, den Kaufpreis unter Berücksichtigung der seither erfolgten Preisentwicklung im jeweiligen Immobiliensegment hochzurechnen.[159]

3.2 Steuersatz

Der jeweils anzuwendende Steuersatz ist in § 7 GrEStG geregelt. Durch die Steuerreform 20015/2016 wurde der sogenannte Stufentarif (oder Staffeltarif) eingeführt.

Beim Stufentarif ist für die ersten EUR 250.000,- ein Steuersatz in Höhe von 0,5%, für die nächsten EUR 150.000 in Höhe von 2% und darüber hinaus in Höhe von 3,5% anzuwenden.[160] Statt der Steuersätze (2% und 3%), welche bis zum 31.12.2016 Anwendung fanden, knüpft die Neureglung maßgeblich an die Erwerbsvorgänge gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG an.[161]

Gleichzeitig mit der Einführung des Stufentarifs hat der Gesetzgeber den § 7 GrEStG hinsichtlich der Entgeltlichkeit von Erwerbsvorgängen novelliert. Neben entgeltlichen Erwerbsvorgängen[162] gibt es die unentgeltlichen Erwerbsvorgänge[163] sowie die teilentgeltlichen Erwerbsvorgänge.[164]

Maßgeblich für die unterschiedlichen Erwerbsvorgänge ist im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes die Höhe des Wertes der Gegenleistung im Vergleich zum Grundstückswert, ob es sich um eine Übertragung im begünstigten Familienkreis handelt, oder ob es sich um Erwerbsvorgänge handelt, bei denen der begünstigte Stufentarif kraft Gesetzes zur Anwendung kommt (Unentgeltlichkeitsfiktion).

---

[158] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 21.
[159] *Fellner,* GrEStG[15], § 4 Rz 21.
[160] *Fellner,* GrEStG[15], § 3 Rz 3.
[161] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 7 Rz 20.
[162] Vgl §7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 GrEStG.
[163] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG.
[164] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 3 GrEStG.

3.2.1 **Entgeltlichkeit**

Ein Grundstückserwerb gilt als entgeltlich, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt.[165] Bei entgeltlichen Erwerbsvorgängen liegt in der Praxis regelmäßig ein Kaufvertrag oder ein Tausch vor, durch welchen es relativ leicht möglich sein sollte, den Wert der Gegenleistung zu bestimmen.

Beispiel für eine entgeltliche Grundstücksübertragung:

A besitzt ein Haus am Traunsee, welchem ein Wert in Höhe von EUR 790.000,- zuzuschreiben ist. Nach langem Suchen findet A einen passenden Käufer und überträgt in weiterer Folge das Haus an B. Der Kaufpreis beträgt EUR 1.000.000,-.
Da der Wert der Gegenleistung über 70% des Grundstückspreises (tatsächlich übertrifft er den Grundstückswert) liegt, handelt es sich im vorliegenden Fall um eine entgeltliche Grundstücksübertragung. Folglich ist für die Grunderwerbsteuer ein Steuersatz in Höhe von 3,5% anzuwenden. Die Steuerschuld beträgt also EUR 35.000,-.

3.2.2 **Unentgeltlichkeit**

Um unentgeltliche Grundstücksübertragungen im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes handelt es sich nicht nur dann, wenn kein Wert der Gegenleistung vorhanden ist (zB Schenkung), sondern auch dann, wenn der Wert der Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswertes beträgt. Des Weiteren kennt der § 7 GrEStG die Unentgeltlichkeitsfiktion, wonach gewisse Erwerbsvorgängen von vornherein als unentgeltliche Erwerbsvorgängen anzusehen sind.
Ein Erwerb gilt als unentgeltlich wenn es sich um folgende Fälle handelt:

- Erbanfall
- Vermächtnis
- Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches
- Leistung an Erfüllung Statt
- Übertragung einer Partnerwohnstätte gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG
- Ein Erwerb unter Lebenden durch den Personenkreis gemäß § 26a Abs 1 Z 1 GGG[166]

[165] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 3 GrEStG.
[166] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG.

Beispiel für eine unentgeltliche Grundstücksübertragung:

A überträgt seiner Tochter B die Wohnung im ersten Bezirk. Der Grundstückswert beträgt EUR 630.000.
Im vorliegenden Fall ist der Stufentarif anzuwenden, da es sich bei der Tochter von A um eine Person des begünstigten Personenkreises gemäß § 26a GGG handelt.
Für die ersten EUR 250.000,- beträgt der Steuersatz 0,5%, also beträgt die Steuerlast EUR 1.250. Für die nächsten EUR 150.000,- beträgt die Steuerlast durch den Steuersatz in Höhe von 2% genau EUR 3.000,-. Für die restlichen EUR 230.000,- kommt der Steuersatz in Höhe von 3,5% zur Anwendung und somit beträgt die Steuerbelastung EUR 8.050,-.
Die gesamte Steuerbelastung beträgt folglich 1.250 + 3.000 + 8.050 = EUR 12.300,-.

3.2.3 **Teilentgeltlichkeit**

Eine wesentliche Neuerung durch die Steuerreform 2015/2016 ist die Neueinführung von teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen. Ein teilentgeltlicher Erwerbsvorgang liegt vor, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70% des Grundstückswertes beträgt.[167]
Ziel und Zweck der Einführung der Teilentgeltlichkeit ist es den Übergang zwischen unentgeltlichen Erwerbsvorgängen und teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen zu „glätten". Es soll also verhindert werden, dass durch eine Gegenleistung (vor allem durch im Rahmen von Schenkungen übernommene Schulden) die einen Euro mehr beträgt, die gänzliche Begünstigung durch den Stufentarif verloren geht. Bei den teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen wird der Erwerbsvorgang in einen entgeltlichen Erwerbsvorgang und einen unentgeltlichen Erwerbsvorgang aufgespaltet.[168]

Beispiel für eine teilentgeltliche Grundstücksübertragung:

A entscheidet sich seinem Patenkind B ein Grundstück mit einem Grundstückswert von EUR 200.000,- zu schenken. B muss allerdings die auf dem Grundstück lastenden Schulden in Höhe von EUR 80.000,- übernehmen.

[167] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 7 Rz 3.
[168] ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 37.

Da es sich bei den Schulden um genau 40% des Grundstückswertes handelt, liegt eine teilentgeltliche Grundstücksübertragung vor, welche zu 40% entgeltlich und zu 60% unentgeltlich ist.
Folglich ist der entgeltliche Teil mit 3,5% zu besteuern, also EUR 2.800,-. Der unentgeltliche Teil wird mit 0,5% besteuert, also EUR 600,-. Die gesamte Steuerlast beträgt EUR 3.400,-.[169]

[169] ErlRV 684 BlgNR 25. GP, 37.

4 Unentgeltliche Grundstücksübertragungen

Wie bereits weiter oben im Text geklärt, können Grundstücksübertragungen klarerweise an natürliche und juristische Personen erfolgen. Da bei den Übertragungen eben in entgeltliche, unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragungen zu unterscheiden ist, werden in diesem Kapitel die unentgeltlichen Grundstücksübertragungen genauer betrachtet.

4.1 Unentgeltliche Grundstücksübertragungen zwischen natürlichen Personen

Wenn man im Rechtssystem von „natürlichen Personen“ spricht, ist in der Regel von Menschen die Rede. Menschen kommt Rechtsfähigkeit zu, was bedeutet, dass diese grundsätzlich Träger von Rechten und Pflichten sein können. Menschen sind also Rechtssubjekte die klagen können und natürlich auch geklagt werden können.

Beispiel einer unentgeltlichen Übertragung an eine natürliche Person:

Der Vater schenkt seiner Tochter zu ihrem 18. Geburtstag eine Wohnung im siebten Wiener Gemeindebezirk.

Solch eine Grundstücksübertragung wäre schon aus zweierlei Gründen steuerlich begünstigt. Zum einen handelt es sich um eine unentgeltliche Grundstücksübertragung, da der Wert der Gegenleistung weniger als 30% des Grundstückswertes beträgt.[170]
Des Weiteren handelt es sich bei einer Grundstücksübertragung zwischen einem Vater und dessen Tochter um eine Übertragung im begünstigten Personenkreis, welcher in § 26a GGG definiert wird.[171] Bei Übertragungen im begünstigten Personenkreis handelt es sich um eine sogenannte Unentgeltlichkeitsfiktion.

4.1.1 Rechtsgeschäfte die unentgeltliche Übertragungen begründen können

Auf die verschiedenen Erwerbsvorgängen, welche Grunderwerbsteuer auslösen, wurde teilweise bereits weiter oben im Text eingegangen. Vielmehr stellt sich an dieser Stelle nun die Frage, welche Möglichkeiten bestehen, die Erwerbsvorgängen gemäß § 1 GrEStG zu erfüllen.

[170] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG.
[171] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG.

4.1.1.1 Der Kaufvertrag

Das Grunderwerbsteuergesetz bestimmt, dass Erwerbsvorgänge der Grunderwerbsteuer unterliegen, wenn durch einen Kaufvertrag der Anspruch auf Übereignung begründet wird.[172]
Beim Kaufvertrag handelt es sich um einen Konsensualvertrag, welcher grundsätzlich durch Willensübereinstimmung der beteiligten Parteien zustande kommt.
Ein wesentliches Kriterium des Kaufvertrages ist es, dass eine Sache um eine bestimmte Summe Geld einem Anderen überlassen wird. Mittels eines Kaufvertrages kann der notwendige Titel für einen Eigentumserwerb nachgewiesen werden. Tatsächlich erfüllt wird die Erwerbung erst mit der Übergabe des Kaufgegenstandes. Bis zum Zeitpunkt der Übergabe behält allerdings der Verkäufer das Recht auf Eigentum.[173] Das Vorliegen eines gültigen Titels begründet noch kein Eigentum. Das Eigentum an sich und die damit verbundenen Rechte und Pflichten können stets nur mit der rechtlichen Übergabe und Übernahme übertragen bzw. erworben werden, es sei den, dass das Gesetz andere Regelungen vorsieht. Die Übergabe stellt den Modus dar.[174]
Damit ein Anspruch auf Übereignung gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG vorliegt, muss formalrechtlich betrachtet zivilrechtlich ein Kaufvertrag zustande kommen.[175] Ein Kaufvertrag muss frei, ernstlich, bestimmt und verständlich sein.[176] Ein Vertrag muss einen gewissen Mindestbestandteil beinhalten, die sogenannten „essentialia negotii". Bei diesen Mindestbestandteilen handelt es sich um die Leistung (Kaufgegenstand), die Gegenleistung (Kaufpreis) sowie um die beteiligten Vertragsparteien.
Das österreichische Zivilrecht sieht für Verträge grundsätzlich die Formfreiheit vor. Somit besteht neben, dem Abschluss eines schriftlichen Vertrages auch die Möglichkeit mündlich einen Vertrag abzuschließen.[177]

Beispiel für einen Kaufvertrag

H verkauft M eine Liegenschaft (GW EUR 600.000,-) um EUR 150.000,-. Weil H Rechtsanwalt ist, setzt er kurzerhand einen Kaufvertrag auf.

[172] Vgl § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.
[173] Vgl § 1053 ABGB.
[174] Vgl § 425 ABGB.
[175] VwGH 08.05.1980, 1043/74. VwGH 22.05.1980, 1181/79.
[176] Vgl § 823 ABGB.
[177] Vgl § 883 ABGB.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um einen schlichten, schriftlichen Kaufvertrag. Es ist davon auszugehen, dass H als Rechtsanwalt, die „essentialia negotii", also die wesentlichen Bestandinhalte eines Vertrages bei dessen Erstellung berücksichtigt. Da der Wert der Gegenleistung weniger als 30% des Grundstückswertes darstellt, handelt es sich um eine unentgeltliche Grundstücksübertragung.

4.1.1.2 Der Tauschvertrag

Neben dem Kaufvertrag sieht das Grunderwerbsteuergesetz auch noch andere Rechtsgeschäfte vor, die den Anspruch auf Übereignung begründen können, und folglich Grunderwerbsteuer auslösen.[178] Der Tauschvertrag stellt eine dieser weiteren Möglichkeiten dar.[179] Beim Tausch handelt es sich in der Regel auch um einen Vertrag bei dem die eine Sache gegen eine andere Sache überlassen wird. Anders als beim klassischen Kaufvertrag wird die Sache allerdings nicht gegen Geld überlassen. Auch beim Tauschvertrag handelt es sich um einen formfreien, zweiseitig verbindlichen Konsensualvertrag. Zustande kommt er durch die Einigung die eine Sache gegen eine andere Sache zu überlassen.[180]

Wenn ein Tauschvertrag vorliegt, bei dem ein Grundstück gegen ein anderes Grundstück getauscht wird, so wird die Grunderwerbsteuer zwei Mal ausgelöst. Die Grunderwerbsteuer ist dann sowohl vom Wert der Leistung des einen Grundstückes als auch vom Wert des anderen Vertragsteiles zu berechnen. Die Gegenleistung zum erstandenen Grundstück stellt klarerweise das getauschte Grundstück dar.[181]

Die Gegenleistung stellt bei einem Tausch die vertragliche Leistung inklusive vereinbarter zusätzlicher Leistungen dar.[182]

Als Tauschgrundstücke können nicht nur Liegenschaften gemäß § 2 GrEStG verstanden werden, sondern auch Gebäude auf fremden Boden sowie Baurechte.[183]

Auch der Tausch von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück stellt einen grunderwerbsteuerpflichtigen Tausch dar. Es liegen also folglich auch beim Tausch von Miteigentumsanteilen an Grundstücken jeweils zwei Vorgängen, welche jeder für sich Grunderwerbsteuer auslösen, vor.[184]

---

[178] Vgl § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.
[179] VwGH 30.04.1999, 99/16/0111.
[180] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 287.
[181] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 177.
[182] Vgl § 5 Abs 1 Z 2 GrEStG.
[183] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 179.
[184] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 290.

4.1.1.3 Die Schenkung

Die Schenkung stellt die schlichteste der unentgeltlichen Übertragungen dar. Bei einer Schenkung handelt es sich um einen Vertrag, bei dem jemandem eine Sache unentgeltlich überlassen wird.[185] Eine Schenkungsabsicht ist für die Gültigkeit eines Schenkungsvertrages begriffswesentlich.[186] Auch wenn die Schenkung ein einseitig verpflichtender Vertrag ist, ist die Zustimmung beider Parteien notwendig, da sich niemand etwas schenken lassen muss, was er nicht möchte.[187]

Wenn Schenkungen sofort erfüllt werden sind diese nicht formbedürftig.[188] Bei einem bloßen Schenkungsversprechen gemäß § 934 ABGB, also bei einer Schenkung ohne Übergabe, sieht das Gesetz einen Notariatsakt vor.[189] Die Schriftlichkeit erfüllt hierbei den Zweck, dass nicht unüberlegt Schenkungen getätigt werden.[190]

Schenkungsverträge die gültig zustande gekommen sind, begründen einen Übereignungsanspruch des Beschenkten. Wenn sich ein Schenkungsvertrag also auf eine inländische Liegenschaft oder auf grundstücksgleiche Rechte gemäß § 2 GrEStG beziehen, lösen diese gleich wie Kauf- bzw. Tauschverträge Grunderwerbsteuer aus.[191]

Beispiel für eine Schenkung:

S schenkt seinem Freund P seine 20 m^2 große Wohnung, weil S ohnehin keine Erben hat und P dem S das Leben gerettet hat. P muss keine Schulden übernehmen, da die Wohnung lastenfrei ist. Auch sonst muss P keinerlei Gegenleistung aufbringen.

Hierbei handelt es sich wohl um die schlichteste Form einer Schenkung. Nichtsdestotrotz handelt es sich bei solch einer Schenkung um ein Rechtsgeschäft, welches einen Anspruch auf Übereignung begründet und folglich Grunderwerbsteuer auslöst.[192]

[185] Vgl § 938 ABGB.
[186] OGH 25.09.2015, 5 Ob 179/15g
[187] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 296.
[188] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 297.
[189] Vgl § 1 lit d NotaktsG.
[190] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 298.
[191] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 194.
[192] Vgl § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG.

4.1.1.4 Erwerb von Todes wegen

Der Tatbestand eines „Erwerbes von Todes wegen“ kann beispielsweise durch einen Erbanfall begründet werden.[193]

Auch ein Erbvertrag stellt eine denkbare Variante dessen dar. Dabei vereinbaren Ehegatten gemäß §§ 1249 ff ABGB, dass sie sich gegenseitig als Erben einsetzen. Ein Erbvertrag zugunsten Dritter ist im österreichischen Rechtssystem allerdings nicht vorgesehen.[194] Wegen seiner Zweiseitigkeit und seiner notwendigerweise enthaltenen Erbeinsetzung kombiniert der Erbvertrag vertragsrechtliche- als auch erbrechtliche Aspekte.[195] Der Erbvertrag ist an bestimme erhöhte Anforderungen gebunden. Beispielsweise bedarf er für seine Rechtsgültigkeit des Notariatsaktes. Er muss des Weiteren alle Erfordernisse eines schriftlichen Testaments erfüllen.[196] Durch einen Erbvertrag wird die Einsetzung des Partners als Gesamtrechtsnachfolger des anderen im Todesfall erreicht. Folglich erwirbt dabei ein Erbe nicht die einzelnen Nachlassgegenstände, sondern er erhält den Nachlass anteilig zugesprochen.[197]

Der Erwerb durch ein Vermächtnis stellt ebenso eine Möglichkeit dar, den Tatbestand des „Erwerbes von Todes wegen“ gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG zu erfüllten. Bei einem Vermächtnis bekommt der Legatar nicht einen Erbteil, welcher sich auf den gesamten Nachlass bezieht, sondern er bekommt eine einzelne oder mehrere bestimmbare Sachen. Die Grunderwerbsteuerschuld wird hierbei mit der Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts ausgelöst.[198]

Das Wohnungseigentumsgesetz hat für die Miteigentumsanteile von Ehegatten im Falle des Todes Möglichkeiten eingeräumt, die verheirateten Personen zur Verfügung stehen um sich gegenseitig im Falle des Todes einer Person zu berücksichtigen. Beim Tod eines Partners erwirbt der überlebende Partner den Miteigentumsanteil des Verstorbenen.[199] Von Gesetzes wegen geht also das Eigentum des Verstorbenen in das Eigentum des Überlebenden über, es sei denn, dass der überlebende Partner auf dieses Recht verzichtet hat.[200]

[193] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG.
[194] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 528.
[195] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 529.
[196] Vgl § 1249 Satz 2 ABGB.
[197] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § 1 Rz 532.
[198] *Takacs,* GrEStG[5], § 3 Rz 2.25.
[199] Vgl § 14 WEG.
[200] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 230e.

4.1.2 Tarif für unentgeltliche Übertragungen gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit a GreStG

Wenn bei Liegenschaftsverkäufen der Wert der Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswertes beträgt, so handelt es sich um einen unentgeltlichen Grundstückserwerb gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 GrEStG. Neben entgeltlichen Übertragungen, bei denen der Wert der Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes ausmachen muss, und unentgeltlichen Grundstücksübertragungen, gibt es seit der Steuerreform 2015/2016 die teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen. Teilentgeltlichkeit liegt logischerweise dann vor, wenn die Gegenleistung mehr als 30% aber weniger als 70% vom Grundstückswert ausmacht.[201] Ein teilentgeltlicher Grundstückserwerb besteht aus einer unentgeltlichen Komponente und aus einer entgeltlichen Komponente. Auf den entgeltlichen Teil kommt der normale Steuersatz in Höhe von 3,5% zu Anwendung.[202] Auf den teilentgeltlichen Anteil kommt hingegen der begünstigte Steuersatz, der sogenannte Stufentarif, zur Anwendung.[203]

Der neue Stufentarif ist eben nur auf unentgeltliche Grundstücksübertragungen anwendbar. Der Stufentarif ist bei gänzlich unentgeltlichen Erwerbsvorgängen im vollen Umfang anzuwenden und bei den teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen nur für den unentgeltlichen Teil des teilentgeltlichen Grundstückserwerbes anwendbar.[204]

Die Grunderwerbsteuer setzt sich beim Stufentarif wie folgt zusammen:

- für die ersten EUR 250.000.....0,5%
- für die nächsten EUR 150.000.....2%
- darüber hinaus.....3,5%[205]

Für unentgeltliche Liegenschaftsübertragungen kommt als Bemessungsgrundlage stets der Grundstückswert zur Anwendung.[206]

Im Hinblick auf die Ermittlung des Grunderwerbsteuersatzes hat der Rechtsunterworfene auf die einzelnen Erwerbsvorgänge bzw. auf die einzelne wirtschaftliche Einheit zu achten. Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatz sind bei Grundstücksübertragungen von derselben Person an dieselbe Person die angefallenen Erwerbe der letzten fünf Jahre zusammenzurechnen.[207]

---

[201] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG.
[202] Vgl § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG.
[203] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG.
[204] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § 7 Rz 21.
[205] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG.
[206] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § 7 Rz 23.
[207] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG.

Wirtschaftlichen Einheiten, deren Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer EUR 1.100,- nicht übersteigen, sind von der Steuer befreit und folglich nicht in die Zusammenrechnung einzubeziehen.[208]

4.1.3 **Unentgeltlichkeitsfiktion**

Das Grunderwerbsteuergesetz kennt bestimmte Erwerbsvorgänge die immer als unentgeltlich anzusehen sind. Diese Unentgeltlichkeitsvermutung wird Unentgeltlichkeitsfiktion genannt.
Es handelt sich um bestimmte Grundstücksübertragungen im Zusammenhang mit Vermögensübertragungen im Zuge des Todes von einer natürlichen Person, die kraft Gesetzes wie unentgeltliche Erwerbsvorgänge behandelt werden. Der Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis und durch Erfüllung eines Pflichtteilanspruches, falls die Leistung an Erfüllung Statt vor der Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG, unterliegen ex lege der Unentgeltlichkeitsfiktion.[209]
Auch der Erwerb einer Liegenschaft unter Lebenden durch den in § 26 a Abs 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes angeführten Personenkreis gilt als unentgeltliche Grundstücksübertragung.[210] Durch die Steuerreform 2015/2016 hat sich somit der Personenkreis, verglichen mit der alten Rechtslage, erweitert.
Folgenden Personen fallen unter den neuen begünstigten Personenkreis des Überträgers:

- Ehegatten während aufrechter Ehe, oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe
- Eingetragenen Partner während aufrechter Partnerschaft, oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Partnerschaft
- Lebensgefährten, sofern sie einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten
- Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie
- Stiefkinder, oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner
- Wahlkinder, oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner
- Pflegekinder, oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner
- Geschwister
- Nichten bzw. Neffen

[208] Vgl § 3 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG.
[209] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG.
[210] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG.

Bei den Ehegatten bzw. eingetragenen Partners erlischt der Anspruch auf Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens, falls der Partner nicht innerhalb eines Jahres nach rechtskräftiger Scheidung bzw. Auflösung der Partnerschaft, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe durch Vertrag oder Vergleich diesen geltend macht.[211] Falls also der Anspruch innerhalb der einjährigen Frist nicht geltend gemacht wurde, jedoch dennoch danach eine Grundstücksübertragung stattfindet, so handelt es sich um keinen Erwerb mehr innerhalb des begünstigten Personenkreises und der anwendbare Steuersatz ist nach den allgemeinen Regeln anzuwenden.[212]

4.2 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Nicht nur durch Grundstücksübertragungen zwischen natürlichen Personen, sondern auch durch Anteilsübertragungen von Gesellschaften kann Grunderwerbsteuer ausgelöst werden. Wenn im Vermögen einer Kapitalgesellschaft eine österreichische Liegenschaft enthalten ist und Anteile an der Gesellschaft vereinigt werden, ist der § 1 Abs 3 GrEStG anwendbar. Der § 1 Abs 3 GrEStG besteht aus vier Tatbeständen durch welche die Anteilsvereinigung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes erfüllt werden kann.
Die wichtigste Änderung beim Tatbestand der Anteilsvereinigung ist wohl die Einführung der 95%-Grenze. Während vor der Steuerreform 2015/2016 die Bestimmung der „Anteilsvereinigung in einer Hand“ wörtlich genommen wurde, also 100% in der Hand eines Gesellschafters vereinigt werden mussten, reicht es seit dem 1.1.2016, dass mindestens 95% oder mehr der Anteile in der Hand einer Person vereinigt werden, um Grunderwerbsteuer auszulösen.
Die einzelnen Erwerbsvorgänge des § 1 Abs 3 GrEStG wurden bereits im Kapitel 2.3.3. genauer unter die Lupe genommen.

4.2.1 **Zweifelsfragen im Hinblick auf die Anteilsvereinigung**

4.2.1.1 Erwerb einzelner Anteile

Der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG erfasst Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übertragung von einem oder mehreren Anteilen am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründen, sobald durch die Übertragung zumindest 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand von dem Erwerber alleine vereinigt werden würden.[213] Auf welche Art und Weise es dabei zu einer Anteilsvereinigung kommt, spielt keine Rolle. Der Erwerb von einem einzelnen Anteil oder sogar weniger kann also die Grund-

[211] Vgl § 95 EheG.
[212] BMF 13.05.2016, Pkt 3.12.
[213] Vgl § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG.

erwerbsteuer auslösen, wenn schlussendlich zumindest 95% der Anteile in der Hand eines einzigen Gesellschafters vereinigt werden.

Beispiel für die Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG:

B hält 94,5% der Anteile an der XY-GmbH. Im Gesellschaftsvermögen der XY-GmbH befindet sich ein Liegenschaft in Linz. Am 6.8.2016 kauft B von O Anteile in Höhe von 0,6% an der XY-GmbH.

Durch die Anschaffung des Anteiles in Höhe von 0,6% erfüllt B den Tatbestand gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG, da er nur 95,1% der Anteile in seiner Hand vereinigt. Wenn B hingegen den 0,6%-Anteil nicht von O kaufen würde, sondern diesen Anteil erben würde, so würde der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG erfüllt werden, da es sich bei einem Erbfall nicht um ein schuldrechtliches Geschäft handelt. [214]

Ausgehend davon stellt sich nun die Frage ob der Tatbestand der Anteilsvereinigung mehrmals oder nur einmal erfüllte werden kann. Das Grunderwerbsteuergesetz kennt für diese Frage bisher noch keine Antwort. Wenn man das Gesetz wörtlich nimmt, so müsste der Tatbestand der Anteilsvereinigung allerdings mehrmals erfüllbar sein. Wenn man nun also die 95%-Grenze erreicht hat und sich im Anschluss noch 1% der Anteile anschafft, müsste dies erneut die Grunderwerbsteuer auslösen. Da allerdings vor der Steuerreform 2015/2016 die Anteilsvereinigung nur erfüllt werden konnte, wenn tatsächlich alle 100% der Anteile in der Hand von einem Gesellschafter vereinigt wurden, ist es nur logisch davon auszugehen, dass der Gesetzgeber auch nach der Neuregelung des § 1 Abs 3 GrEStG und der einhergehenden 95%-Grenze nicht erreichen wollte, dass nun der Tatbestand der Anteilsvereinigung mehrmals erfüllt werden soll.

Es soll vielmehr die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Liegenschaft im Vermögen der Gesellschaft besteuert werden.[215] Unter Heranziehung der teleologischen Interpretation führt eine weitere Aufstockung der bereits vereinigten 95%-Anteile nicht sofort wieder zum Auslösen der Grunderwerbsteuerpflicht.

Wenn hingegen das Beteiligungsausmaß in Höhe von mindestens 95% unter diese Grenze absinkt und in weiterer Folge durch erneutem Zukauf von Anteilen die 95-Grenze überschritten wird, so wird die wirtschaftliche Verfügungsmacht über das inländische Grundstück im Vermögen der Gesellschaft erneut hergestellt, was zu einer erneuten Grunderwerbsteuer-

[214] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 326.
[215] *Bodis/Varro,* RdW 2016, 55 (55).

pflicht führt. Durch den Verkauf und erneuten Kauf der Anteile und die einhergehende Unterschreitung und anschließende Überschreitung der 95%-Grenze führt dieser Umstand zu zwei einzelnen Tatbestandserfüllungen des § 1 Abs 3 GrEStG.

4.2.1.2 Selbst gehaltene Anteile der Gesellschaft

Eine genaue Regelung über Situationen in denen eine Gesellschaft selbst Eigentümer von Anteilen an ihrem eigenen Vermögen ist kennt das Grunderwerbsteuergesetz nicht.
Wie bereits beschrieben war es vor der Steuerreform 2015/2016 so, dass der Anteilsvereinigungstatbestand nur erfüllt werden konnte, wenn alle Anteile in einer Hand vereinigt wurden. Wenn also einer andere Person, egal ob natürliche oder juristische Person, beispielsweise einen 1%-Anteil hielt, konnte der Tatbestand des § 1 Abs 3 nicht erfüllt werden. [216]

Beispiel für selbst gehaltene Anteile der Gesellschaft:

M und N sind Aktionäre der Immo-AG. Im Gesellschaftsvermögen der Immo-AG befindet sich ein inländisches Grundstück in Graz. M hält 91% der Anteile und N hält 2% der Anteile an der Immo-AG. Die restlichen 7% der Anteile hält die Immo-AG selber. Am 11.11.2017 überträgt M seine Anteile an N.

Wie bereits weiter oben im Text beschrieben, werden treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zugerechnet.[217] Ob von der Gesellschaft eigens gehaltene Anteile gleich behandelt werden wie treuhändig gehaltene Anteile ist aus dem Gesetzestext nicht zu erfahren. Da der Gesetzgeber allerdings keine Regelung getroffen hat, welche besagt, dass eigens gehaltene Anteile durch die Gesellschaft im Hinblick auf die 95%-Grenze miteinzubeziehen sind, und das Halten eigener Anteile durch eine Gesellschaft in Österreich nur unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist, kann man davon ausgehen, dass eigens gehaltene Anteile bei der Berechnung der 95%-Grenze außer Acht bleiben.[218] Im angeführten Beispiel würde also der 7%-Anteil, welcher durch die Aktiengesellschaft selbst gehalten wird, dazu führen, dass der Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs 3 GrEStG nicht erfüllt wird.

[216] *Arnold/Arnold*, GrEStG [14], § 1 Rz 381.
[217] Vgl § 1 Abs 3 letzter Satz GrEStG.
[218] Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 34.

4.2.2 **Einlage eines Grundstückes**

Damit sich im Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein inländisches Grundstück befindet[219], kann zum Gründungszeitpunkt der Gesellschaft bereits eine Liegenschaft im Gesellschaftsvermögen befinden, oder einfach zu einem späteren Zeitpunkt eingebracht werden.
Bei einer Liegenschaftseinbringung in eine Kapitalgesellschaft gibt es zwei Unterscheidungen. Zum einen besteht die Möglichkeit die Einbringung ohne Kapitalerhöhung durchzuführen, und zum anderen kann eine Einbringung im Zuge einer Kapitalerhöhung vorgenommen werden.
Abhängig davon, ob eine Liegenschaft im Zuge einer Kapitalerhöhung in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird oder nicht, variiert der Steuersatz, da auch hier die Unterscheidung von entgeltlichen und unentgeltlichen Liegenschaftsübertragungen bzw. Liegenschaftseinbringungen vorgenommen werden muss.
Bei einer Einbringung eines Grundstückes in eine Gesellschaft im Zuge einer Kapitalerhöhung liegt eine entgeltliche Grundstücksübertragung vor. Die Gegenleistung bemisst sich in diesen Fällen am Wert der ausgegebenen Gesellschaftsanteile.[220]

> *Beispiel für eine Einbringung einer Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft im Zuge einer Kapitalerhöhung:*
>
> *F bringt am 7.2.2017 eine Liegenschaft (GW-Wert EUR 900.000,-) in die S-GmbH ein. Im Zuge der Einbringung erfolgt eine Kapitalerhöhung in Höhe von EUR 800.000,-.*

Da in diesem Beispiel eine Kapitalerhöhung in Höhe von EUR 800.000,- vorgenommen wird liegt eine entgeltliche Grundstücksübertragung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes vor.[221]

Wenn in das Vermögen einer Kapitalgesellschaft ein Grundstück eingebracht wird und gleichzeitig keine Kapitalerhöhung erfolgt, so handelt es sich im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes um eine unentgeltliche Grundstücksübertragung.

[219] Vgl § 1 Abs 3 GrEStG.
[220] VwGH, 16.11.1995, 94/16/0068.
[221] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 TS 3 GrEStG.

Beispiel für eine Einbringung einer Liegenschaft in eine Kapitalgesellschaft ohne Vornahme einer Kapitalerhöhung:

> *G bringt am 9.12.2016 eine Liegenschaft (GW-Wert EUR 1.500.000,-) in die ZY-GmbH ein. Im Zuge der Einbringung erfolgt keine Kapitalerhöhung.*

Da in diesem Beispiel kein Wert der Gegenleistung vorliegt, handelt es sich um eine unentgeltliche Grundstücksübertragung.[222] Im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes kommt es also zur Anwendung des Stufentarifs. Als Bemessungsgrundlage ist der Grundstückswert heranzuziehen, welcher sich auf EUR 1.500.000,- beläuft. Unter Anwendung des 0,5%-Steuersatzes auf die ersten EUR 250.000,-, des 2%-Steuersatzes auf die nächsten EUR 150.000,- und des normalen Steuersatzes in Höhe von 3,5% auf die restlichen EUR 1.100.000,- ergibt sich eine totale Steuerbelastung in Höhe von EUR 42.750,-.

4.2.3 **Tarif**

Bei Erwerbsvorgängen betreffend Anteilsvereinigungen gemäß § 1 Abs 3 GrEStG findet ein besonderer Steuersatz Anwendung. Der Steuersatz beträgt nämlich bei Vorgängen gemäß § 1 Abs 3 GrEStG 0,5%.[223] Diese Bestimmung ist anzuwenden, wenn die Grunderwerbsteuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, so wie es bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Fall ist. Bei einer Grundstücksübertragung, welche einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG gleichkommt, ist nicht zwischen unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Erwerbsvorgängen zu unterscheiden.[224]

> *Beispiel für den anzuwendenden Grunderwerbsteuersatz bei einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG:*
>
> *Der Gesellschafter Q verkauft am 19.7.2017 97% seiner Anteile an der T-GmbH an E. Im Vermögen der T-GmbH befindet sich eine Liegenschaft (GW 2.500.000,-) in Wels.*

[222] Vgl § 7 Abs 1 1 TS 1 GrEStG.
[223] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.
[224] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 7 Rz 40.

Weil es sich im obigen Beispiel um Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Ausmaß von mindestens 95% handelt und sich im Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück befindet, ist der Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs 3 GrEStG erfüllt. Unabhängig davon ob es sich um eine entgeltliche, unentgeltliche oder teilentgeltliche Liegenschaftsübertragung handelt, bestimmt sich der anzuwendende Tarif für die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG und beläuft sich somit auf 0,5%. Im Ergebnis beträgt die Grunderwerbsteuerschuld EUR 12.500,- (2.500.000 x 0,5).

4.3 Unentgeltliche Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften kennt das Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich zwei Tatbestände, die Anwendung finden können. Zum einen ist es der bereits beschriebene Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs 3 GrEStG und zum anderen der Anteilsübertragungstatbestand gemäß § 1 Abs 2a GrEStG.[225] Der § 1 Abs 2a GrEStG wurde bereits weiter oben im Text teilweise behandelt.

Weil bei Personengesellschaften nun der Anteilsvereinigungstatbestand sowie der Anteilsübertragungstatbestand anwendbar ist, stellt sich die Frage, ob diese zwei Tatbestände in Konkurrenz zueinander stehen und wie sie nebeneinander zu behandeln sind. Der § 1 Abs 3 GrEStG sieht dabei vor, dass dieser nur in jenen Fällen zur Anwendung kommt, wenn § 1 Abs 2a nicht anwendbar ist.

Wieso der Gesetzgeber im Zuge der Steuerreform überhaupt den § 1 Abs 2a eingeführt hat, lässt sich grundsätzlich leicht erklären. Vor dem 1.1.2016 war es so, dass es keinen § 1 Abs 2a GrEStG gab. Der Anteilsvereinigungstatbestand im Sinne des § 1 Abs 3 GrEStG war bei Personengesellschaften ebenfalls nur dann anwendbar, wenn alle Anteile, also 100%, in der Hand eines einzigen Gesellschafter vereinigt wurden. Das Unternehmensgesetzbuch bestimmt allerdings betreffend die Personengesellschaft, dass diese liquidationslos erlischt, sobald nur mehr ein Gesellschafter verbleibt, weil dieser alle 100% der Anteile in seiner Hand vereinigt.[226] Das Vermögen geht im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über.[227] Nicht eine juristische Sekunde bestand somit eine Personengesellschaft, welche aus lediglich einem Gesellschafter bestand. Natürlich löste dennoch auch dieser Fall vor der Steuerreform 2015/2016 die Grunderwerbsteuer aus, aber eben nicht gemäß § 1 Abs 3 GrEStG sondern gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG. Erst nach der Steuerreform war es also möglich, dass

[225] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 349b.
[226] Vgl § 142 Abs 1 UGB.
[227] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 90.

eine Personengesellschaft den Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG und jenen der Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG erfüllt. Dies hat natürlich mit der Regelung zu tun, welche in beiden Fällen besagt, dass zur Erfüllung der jeweiligen Tatbestände eine Erreichung der 95%-Grenze ausreichend ist. Somit kann es sehr gut sein, dass § 1 Abs 3 GrEStG nun auch auf Personengesellschaften anwendbar ist.

Beispiel für eine Anteilsvereinigung bei einer Personengesellschaft:

C hält 1%, D hält 6% und G hält 93% der Anteile an der O-OG in deren Gesellschaftsvermögen sich eine Liegenschaft in Bregenz befindet. Am 16.12.2016 überträgt der Gesellschafter G dem D 91% seiner Anteile an der O-OG.

Im vorliegenden Beispiel kommt es durch die Übertragung der Anteile an der Personengesellschaft zu einer Vereinigung von Anteilen im Ausmaß von 97% in der Hand des Gesellschafters D und somit ist der Tatbestand gemäß § 1 Abs 3 GrEStG erfüllt.

4.3.1 **Voraussetzungen für die Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG**

Für die Tatbestandserfüllung der Anteilsübertragung ist vorausgesetzt, dass innerhalb eines fünfjährigen Beobachtungszeitraumes zumindest 95% der Anteile an einer Personengesellschaft, in deren Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, auf neue Gesellschafter übergehen.[228]

Das Übergehen der Anteile kann dabei auf einmal passieren, oder auf einzelne Teilakte vorgenommen werden. Das Grunderwerbsteuergesetz kennt für die Steuerpflicht im Sinne des § 1 Abs 2a GrEStG keine Verpflichtung zum Vorliegen eines Zusammenhanges der einzelnen Teilakte betreffend die Übertragung der Geschäftsanteile.[229]

Im Hinblick auf die Berechnung der 95%-Grenze ist die Übertragung von einem bestimmten Gesellschaftsanteil nur einmal heranzuziehen. Wenn binnen fünf Jahren insgesamt 95% der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, so löst dies Grunderwerbsteuer aus.

Wesentlich für die zu klärende Frage, ob es zu einem Anteilsübergang innerhalb des fünfjährigen Beobachtungszeitraumes gekommen ist, ist der zivilrechtliche Anteilsübergang, für welchen neben dem Verpflichtungsgeschäft auch das Verfügungsgeschäft vorausgesetzt ist. Eine Firmenbucheintragung kommt rein nur deklarative Bedeutung zu.[230]

Der Tatbestand der Anteilsübertragung zielt speziell darauf ab, dass die Gesellschaftsanteile

[228] Vgl § 1 Abs 2a GrEStG.
[229] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 815.
[230] Bodis/Varro, RdW 2016, 57.

auf neue Gesellschafter übertragen werden.

Gründungsgesellschafter, Gesellschafter, welche vor Beginn des fünfjährigen Beobachtungszeitraumes oder im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes durch die Personengesellschaft an dieser bereits beteiligt waren, sind im Sinne des Grunderwerbsteuergesetztes nicht als neue Gesellschafter anzusehen. Ebenso kommen Gesellschafter nicht als neue Gesellschafter in Betracht, wenn deren Beitritt oder Hinzuerwerb bereits einmal die Grunderwerbsteuerpflicht des § 1 Abs 2a GrEStG ausgelöst hat.[231]

Als „neue Gesellschafter" sind daher nur Gesellschafter anzusehen, die bisher noch nie am Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft beteiligt waren.[232]

Es ist zu beachten, dass Gesellschafter nicht gleich Gesellschafter ist. Bei Gesellschaftern die im Sinne des Grunderwerbsteuergesetz im Hinblick auf die 95%-Grenze zu beachten sind, handelt es sich rein nur um jene Gesellschafter, die über Substanzanteile an der Gesellschaft verfügen. Reine Arbeitsgesellschafter sind nicht zu beachten.[233]

Im Zeitpunkt des Erwerbes von einer (wenn auch nur minimalen) Substanzbeteiligung an einer Gesellschaft ist man also neuer Gesellschafter zu qualifizieren, wenn man zuvor noch keine Anteile an derselben Personengesellschaft gehabt hat. Der Rechtsträger ist aber nicht automatisch mit dem Halten dieses Zwerganteils automatisch danach als „alter Gesellschafter" anzusehen.[234] Der Tatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG wäre sonst nur anzuwenden, wenn der neue Gesellschafter sofort mindestens 95% der Anteile an der Personengesellschaft erwirbt. Folglich ist es nur logisch, dass der Status eines substanzbeteiligten neuen Gesellschafters als „neuer Gesellschafter" erst dann in jenen Status eines „alten Gesellschafters" übergeht, wenn der fünfjährige Beobachtungszeitraum verstrichen ist.[235]

Als neue Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs 2a GrEStG kommen natürliche Personen sowie juristische Personen in Betracht.

Ein neuer Gesellschafter verliert seinen Status als neuer Gesellschafter, wenn sein Anteilerwerb bereits einmal die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst hat.

Wenn die Grunderwerbsteuerpflicht einmal ausgelöst wurde, so beginnt die Frist betreffend dem fünfjährigen Beobachtungszeitraumes wieder neu zu laufen. Auch die Berechnung der 95%-Grenze startet wieder von neuem.[236]

---

[231] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 344f.
[232] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 318a.
[233] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 314.
[234] *Arnold/Arnold,* GrEStG [14], § 1 Rz 344f.
[235] Bodis/Varro, RdW 2016, 58.
[236] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 829.

Beispiel für keine Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG:

A hält 58%, B hält 40% und C hält 2% der Anteile an der H-OG in deren Vermögen sich eine Liegenschaft in Salzburg befindet. Am 7.4.2016 schenkt A dem C 57% seiner Anteile. Am 2.1.2017 schenkt B dem C 39% seiner Anteile.

In dem obigen Beispiel hält C schlussendlich 98% der Anteile an der H-OG. Binnen fünf Jahren sind also mehr als 95% der Anteile übertragen worden. Im Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft befindet sich ein österreichisches Grundstück. Beinahe alle Merkmale des Anteilsübertragungstatbestandes gemäß § 1 Abs 2a GrEStG sind vorliegend. Einzig mangelt es an dem Kriterium des „neuen Gesellschafters", da C bereits selber im Zeitpunkt der Anteilsübertragung im Besitz eines 2%-Anteiles an der H-OG ist. Nichtsdestotrotz ist der Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs 3 GrEStG erfüllt.

Beispiel für eine Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG:

A hält 58%, B hält 40% und C hält 2% der Anteile an der V-OG in deren Vermögen sich eine Liegenschaft in Innsbruck befindet. Am 9.1.2016 schenkt A seine 58% der Anteile dem G. Am 26.12.2017 schenkt B seine 40% der Anteile dem I.

Im vorliegenden Beispiel ist es so, dass es sich bei den Gesellschaftern A,B und C um „alte Gesellschafter" handelt, da diese im Zeitpunkt des Verkaufes des ersten Anteils durch A an G bereits Gesellschafter der V-OG waren. Da der fünfjährige Beobachtungszeitraum eingehalten wurde steht einer Anteilsübertragung an „neue Gesellschafter" nichts entgegen. Die Gesellschafter G und I waren nämlich zuvor noch keine Gesellschafter und der „neue Gesellschafter" G hält seit dem 9.1.2016 seinen Status als neuer Gesellschafter der V-OG auf jeden Fall bis zum 26.12.2017, als es zur zweiten Anteilsübertragung an I gekommen ist, aufrecht. Auch in der Zwischenzeit wurde keine Grunderwerbsteuer aufgrund eines anderen Tatbestandes ausgelöst, an welchem G mit seiner Anteilsveräußerung in Höhe von 58% mitgewirkt hat.
Im Ergebnis liegt in diesem Beispiel der verwirklichte Tatbestand gemäß § 1 Abs 2a GrEStG vor.[237]

[237] Vgl § 1 Abs 2a GrEStG.

Beispiel einer Konkurrenz zwischen der Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG und der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG:

A hält 1%, B hält 1% und C hält 98% der Anteile an der J-OG in deren Vermögen sich eine Liegenschaft in Steyr befindet. Am 7.2.2016 schenkt C 97% seiner Anteile dem S.

In diesem Beispiel hat S schlussendlich 97% der Anteile an einer Gesellschaft, in deren Vermögen sich ein inländisches Grundstück befindet, in einer Hand. Der Anteilsvereinigungstatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG ist grundsätzlich erfüllt.[238]
Wie bereits thematisiert existiert allerdings ein Anwendungsvorrang des Anteilsübertragungstatbestandes gemäß § 1 Abs 2a GrEStG.
Der Anteilsübertragungstatbestand ist erfüllt, da es sich um ein inländisches Grundstück handelt, die J-OG eine Personengesellschaft ist, der fünfjährige Beobachtungszeitraum eingehalten wurde und weil es sich bei S um einen „neuen Gesellschafter handelt.[239]
Im Ergebnis wird die Grunderwerbsteuer in diesem Beispiel durch den Anteilsübertragungstatbestand gemäß § 1 Abs 2a GrEStG erfüllt.

4.3.2 **Zweifelsfragen im Hinblick auf § 1 Abs 1 Z 2 und Abs 2a GrEStG**

Im Sinne des Unternehmensgesetzbuches erlischt eine Personengesellschaft, sobald nur mehr ein Gesellschafter verbleibt. Es kommt zu einer liquidationslosen Löschung der Gesellschaft und das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter über.[240]

Beispiel für die liquidationslose Löschung einer Personengesellschaft:

A und B sind Gesellschafter der K-KG. Am 20.11.2017 schenkt B seinen 1%-Anteil an der K-KG dem A.

Weil A als einziger Gesellschafter der Personengesellschaft überbleiben würde, kommt es gemäß § 142 Abs 1 UGB zur Löschung der KG und zur Übertragung des Vermögens im Zuge der Gesamtrechtsnachfolge auf A.
Sobald sich im Moment der liquidationslosen Löschung und anschließenden Anwachsung gemäß § 142 UGB eine Liegenschaft im Vermögen der Gesellschaft befindet, wird Grunder-

[238] Vgl § 1 Abs 3 GrEStG.
[239] Vgl § 1 Abs 2a GrEStG.
[240] Vgl § 142 Abs 1 UGB.

werbsteuer durch den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG ausgelöst. In der Theorie würde durch die Anwachsung der Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG verwirklicht werden. Es ist allerdings so, dass durch die Anwachsung gemäß § 142 UGB und der liquidationsloses Löschung der Gesellschaft der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG nicht erfüllt werden kann, da die Gesellschaft als Einmannpersonengesellschaft nicht einmal für eine juristische Sekunde lang existiert. Damit der Tatbestand der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG verwirklicht werden kann, ist es nämlich notwendig, dass das Fortbestehen der jeweiligen Gesellschaft gegeben ist. Somit geht der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG jenem des § 1 Abs 3 GrEStG vor.[241]
Als nächstes stellt sich nun die Frage, ob es durch die Anwachsung gemäß § 142 UGB zu einer Konkurrenz des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG und jenen der Anteilsübertragung des § 1 Abs 2a GrEStG kommen kann.

Beispiel für Konkurrenz des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG und dem § 1 Abs 2a GrEStG:

A und B schenkt ihre Anteile an der D-OG ihrem besten Freund K, weil dieser den beiden das Leben gerettet hat. Im Vermögen der D-OG befindet sich eine Villa in Bozen.

Da in diesem Beispiel K als einziger Gesellschafter übrig bleibt, kommt es zu einer Anwachsung gemäß § 142 UGB. Gleichzeitig handelt es sich bei K allerdings auch um einen neuen Gesellschafter im Sinne des § 1 Abs 2a GrEStG und die 95%-Grenze ist natürlich durch die Schenkung aller Anteile ebenso erreicht. Wenn man jedoch den § 1 Abs 2a GrEStG genau liest und wörtlich nimmt, so ist Voraussetzung für die Erfüllung dieses Tatbestand, dass mindestens 95% der Anteile innerhalb von fünf Jahren auf neue Gesellschafter übergehen müssen. Da sich die Personengesellschaft allerdings auch in diesem Fall kraft Gesetzes auflöst und eine Einmannpersonengesellschaft nicht für eine juristische Sekunde existiert, kann kein Gesellschafter vorliegen. Gesellschafter können natürlich nur dann vorliegen, wenn auch eine entsprechende Gesellschaft vorhanden ist. Gesellschaftsanteile können freilich auch nur dann übertragen werden, wenn die Gesellschaft noch existent ist.
Im Ergebnis ist auch im obigen Beispiel davon auszugehen, dass also der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG erfüllt wird, da es mangels Existenz einer Gesellschaft nicht zu einer Tatbestandserfüllung der Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 3 GrEStG kommen kann.[242]

[241] BMF-Info vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 1.1.3.
[242] *Bodis/Varro,* RdW 2016, 55 (57).

4.3.3 **Tarif**

Beim Steuertarif für die Grunderwerbsteuer verhält es sich bei Personengesellschaften gleich wie bei den Kapitalgesellschaften. Da Personengesellschaften den Anteilsübertragungstatbestand des § 1 Abs 2a GrEStG sowie den Anteilsvereinigungstatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG erfüllen können, kommt grundsätzlich die Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c zur Anwendung. Demnach ist bei Vorgängen durch welche der Tatbestand der Anteilsübertragung bzw. der Tatbestand der Anteilsvereinigung erfüllt wird, der Grunderwerbsteuersatz in Höhe von 0,5% heranzuziehen.[243]
Ob es sich beim jeweiligen Erwerbsvorgang um Entgeltlichkeit, Unentgeltlichkeit oder Teilentgeltlichkeit handelt spielt hinsichtlich des Steuersatzes keine Rolle.[244]

> *Beispiel für die Anwendung des Grunderwerbsteuersatzes bei einer Personengesellschaft:*
>
> *Im Gesellschaftsvermögen der L-OG befindet sich ein Grundstück (GW-Wert 1.300.000,-) in Freistadt. Am 17.11.2016 überträgt der Gesellschafter H 96% seiner 97% an den neuen Gesellschafter V. Die restlichen 3% bleiben in der Hand des Gesellschafters E.*

Im vorliegenden Beispiel handelt es sich um eine Erfüllung des Tatbestandes der Anteilsübertragung gemäß § 1 Abs 2a GrEStG, da der Gesellschafter H über 95% seiner Anteile an der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren auf einen neuen Gesellschafter im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes überträgt. Des Weiteren befindet sich im Vermögen der Personengesellschaft eine inländische Liegenschaft. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs 2a GrEStG sind somit alle erfüllt. In § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG ist normiert, dass bei dem Tatbestand der Anteilsübertragung für die Grunderwerbsteuer ein Steuersatz in Höhe von 0,5% anzuwenden ist.
Im Ergebnis beträgt die Steuerbelastung EUR 6.500,- (1.300.000 x 0,5%).

[243] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.
[244] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 7 Rz 40.

4.3.4 **Zurverfügungstellung von Grundstücken, Einlagen und Entnahmen**

Die Art und Weise wie eine Liegenschaft in eine Personengesellschaft eingelegt werden soll, ist abhängig vom Zweck der dadurch erfüllt werden soll. Grundsätzlich werden folgende drei Varianten unterschieden:

- Einlage quoad dominium
- Einlage quoad usum
- Einlage quoad sortem.[245]

Bei der „Einlage quoad dominium" geht das Grundstück, welches eingelegt wird, sofort in das Eigentum der Personengesellschaft über. In der Regel geht damit die Verfügungsmacht an die Personengesellschaft über und der Einlegende erhält im Gegenzug Anteile an der Personengesellschaft.

Bei der „Einlage quoad usum" geschieht die Einlage eines Grundstückes rein nur um es der Gesellschaft zur Nutzung zu überlassen. Das Eigentumsverhältnis bleibt bestehen, es geht also nicht auf die Personengesellschaft über.

Bei der „Einlage quoad sortem" bleibt im Außenverhältnis der Gesellschafter, welcher das Grundstück einbringt, Eigentümer. Im Innenverhältnis geht jedoch die Verfügungsmacht über die Liegenschaft auf die Personengesellschaft über. An das Übergehen der Verfügungsmacht an die Personengesellschaft ist der totale wirtschaftliche Nutzen an der Liegenschaft verbunden. Auch die Lasten und Gefahren, welche mit einer Liegenschaft einhergehen, gelangen in die Sphäre der Personengesellschaft.[246]

Allen dreien Versionen der Einbringung ist gleich, dass im Zuge der Einbringung der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG erfüllt wird und dadurch Grunderwerbsteuer ausgelöst wird. Freilich kann eine Einbringung bei einer „Stillen Gesellschaft" oder bei einer „Gesellschaft bürgerlichen Rechts" nicht vorgenommen werden, da diese beiden Rechtsformen zwar als Personengesellschaft anzusehen sind, allerdings kommt ihnen keine Rechtsfähigkeit zu.[247] Rechtsfähigkeit ist die Eigenschaft Träger von Rechten und Pflichten zu sein.

Es ist auch denkbar, dass eine Liegenschaft einer Personengesellschaft von einem Gesellschafter gegen Einräumung von Sonderrechten an dieser zur Verfügung gestellt wird. Dabei handelt es sich um eine „Einlage quoad sortem" wodurch der Personengesellschaft kein Übereignungsanspruch eingeräumt wird. Die Verwertungsbefugnis an der Liegenschaft kann der

[245] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 364.
[246] *Bergmann/Ratka,* Handbuch Personengesellschaften[2], Rz 3/132.
[247] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 365.

Gesellschaft mittels § 1 Abs 2 GrEStG übertragen werden, falls die Personengesellschaft am Substanzwert der Liegenschaft beteiligt ist. Ist der Status der Gesellschaft hingegen jener eines Mieters, so ist es nicht denkbar, dass die Grunderwerbsteuerpflicht gemäß § 1 Abs 1 Z 2 ausgelöst wird.[248]

Bezüglich der Entnahme ist festzuhalten, dass jeder Vorgang, welcher zum Ausscheiden einer Liegenschaft aus einer Personengesellschaft auf ein anderes Grunderwerbsteuersubjekt führt, automatisch einen grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgang darstellt.[249]

4.4 Befreiungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen und teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen

In § 3 des Grunderwerbsteuergesetzes werden die sogenannten „Ausnahmen von der Besteuerung“ normiert. Diese Ausnahmen unterscheiden sich in ihrer Art und deren Wirkungsweise. Pauschal werden die Ausnahmen oft als Befreiungen bezeichnet, wobei dies lediglich bei einzelnen Ausnahmen der Fall ist. Vielmehr handelt es sich bei einige Ausnahmen von der Besteuerung um Beschränkungen betreffend die Höhe der Besteuerung.[250]

Die Ausnahmen von der Besteuerung lassen sich grundsätzlich in Folgende Tatbestände unterscheiden:

- Bagatellerwerbe[251]
- Bestimmte Erwerbe im Rahmen von Betriebsübertragungen[252]
- Bestimmte Erwerbe im Rahmen von Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Betriebe[253]
- Bestimmte Erwerbe im Zusammenhang mit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke[254]
- Erwerbe im Wege eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens[255]
- Erwerbe im Zusammenhang mit der besseren Gestaltung von Bauland[256]

[248] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 1 Rz 367.
[249] *Fellner,* GrEStG[15], § 1 Rz 213-
[250] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 9.
[251] Vgl § 3 Abs 1 Z 1 GrEStG.
[252] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG.
[253] Vgl § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG.
[254] Vgl § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG.
[255] Vgl § 3 Abs 1 Z 4 GrEStG.
[256] Vgl § 3 Abs 1 Z 5 GrEStG.

- Erwerbe durch fremde Staaten für Zwecke deren ausländischer Vertretungsbehörden[257]
- Bestimmte Erwerbe durch Ehegatten oder eingetragene Partner zum Zwecke der Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte[258]
- Bestimmte Erwerbe einer Wohnstätte oder eines Anteils an dieser von Todes wegen[259]
- Bestimmte Erwerbe im Zusammenhang mit behördlichen Eingriffen[260]
- Zuwendungen öffentlich-rechtlicher Körperschaften[261]
- Bestimmte Teilungen von Grundstücken der Fläche nach[262][263]

Im Folgenden werde ich näher auf die „begünstigten Übergaben von gewerblichen und selbständigen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen", „begünstigte Erwerbsvorgängen von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken", „ Erwerbe im Zusammenhang mit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke" und „Übertragungen von Partnerwohnstätten" eingehen, da es sich hierbei grundsätzlich um unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Übertragungen handelt.

4.4.1 Begünstigte Übergaben von gewerblichen und selbständigen Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen

Durch die Steuerreform 2015/2016 ist zwar grundsätzlich die Begünstigung betreffend dem Betriebsfreibetrag erhalten geblieben, allerdings wurde im Zuge der Steuerreform das Ausmaß des Freibetrages neu geregelt.[264] Vor dem 1.1.2016 stand der Freibetrag in Höhe von maximal EUR 365.000,- zur Verfügung. Nun wurde dieser Betrag auf maximal EUR 900.000,- angehoben.[265]

Die Steuerbegünstigung kann nun auch für unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Grundstücksübertragungen herangezogen werden. Im Hinblick auf die Unterscheidung von Unentgeltlichkeit und Teilentgeltlichkeit ist auf die Regelungen des Prozentsatzes des Wertes der Gegenleistung im Verhältnis zum Grundstückswert zu verweisen.[266]

Des Weiteren hat sich durch die neue Rechtslage der Umstand geändert, dass begünstigte Übertragungen nun auch außerhalb des Familienverbandes vorgenommen werden können.

---

[257] Vgl § § Abs 1 Z 6 GrEStG.
[258] Vgl § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG.
[259] Vgl § 3 Abs 1 Z 7a GrEStG.
[260] Vgl § 3 Abs 1 Z 8 GrEStG.
[261] Vgl § 3 Abs 1 Z 9 GrEStG.
[262] Vgl § 3 Abs 2 GrEStG.
[263] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § 3 Rz 10.
[264] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG[1], § 3 Rz 61.
[265] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.
[266] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 und TS 2 GrEStG.

Von der Ausnahmebestimmung sind Grundstücke umfasst, welche zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes bzw. Teilbetriebes gehören, welcher der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 2 und 3 EStG dient, oder die der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen sind. Bei der Mitunternehmerschaft ist zu beachten, dass die Grundstücke gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden müssen und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zumindest zu einem Viertel unmittelbar am Betriebsvermögen der Gesellschaft beteiligt sein muss.[267]

Beispiel:

C überträgt einen gewerblichen Betrieb unentgeltliche an F. Im Betriebsvermögen des Betriebes befindet sich eine Liegenschaft (GW 1.000.000,-).

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer stellt der Grundstückwert dar, also EUR 1.000.000,-. Dieser Betrag ist um den Freibetrag in Höhe von EUR 900.000,- zu kürzen. Für die Grunderwerbsteuer bleibt schlussendlich eine Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 100.000,- übrig. Den Bestimmungen über den Tarif bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen zufolge beträgt der Steuersatz in diesem Fall 0,5%. Die Steuerbelastung beträgt also EUR 500,- (100.000 x 0,5%).

Beim Übergeber muss es sich um eine natürliche Person handeln. Beim Übernehmer sieht das Grunderwerbsteuergesetz vor, dass dieser das 55. Lebensjahr vollendet haben muss.[268] Alternativ darf es sich bei der Person des Übernehmers auch um jemanden handeln, der aufgrund körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver Funktionseinschränkungen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass dieser eben nicht in der Lage ist seinen Betrieb fortzuführen, oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.[269] Der Nachweis über die Erwerbsunfähigkeit kann kraft Gesetzes auf zwei Arten vorgenommen werden. Zum einen besteht die Möglichkeit einen Nachweis mittels medizinischen Gutachtens von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen vorzulegen. Zum anderen kann die medizinische Beurteilung auch durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vorgenommen werden.[270]

Wie bereits erwähnt steht die Befreiung nur im Ausmaß von maximal EUR 900.000,- zu.

[267] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 lit a TS 1 und TS 2 GrEStG.
[268] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 lit b TS 1 GrEStG.
[269] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 lit b TS 2 GrEStG.
[270] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 87.

Im Falle eines teilentgeltlichen Erwerbes vermindert sich der Betriebsfreibetrag aliquot in jenem Ausmaß, welcher dem entgeltlichen Anteil entspricht. Der verkürzte Betriebsfreibetrag ist dann vom Wert des unentgeltlichen Anteils abzuziehen.[271]

Beispiel:

H überträgt seinen Betrieb an F. Im Vermögen des Betriebes befindet sich eine inländische Liegenschaft (GW 1.000.000,-). Auf dem Grundstück lasten allerdings Schulden im Ausmaß von EUR 400.000,-.

Im vorliegenden Beispiel handelt es sich um einen teilentgeltlichen Erwerb, da es sich bei den übernommenen Schulden um Schulden im Ausmaß von 40% des Grundstückswertes handelt.[272] Auf den unentgeltlichen Teil kommt der Staffeltarif zu Anwendung. Auf den entgeltlichen Teil kommt hingegen der normale Grunderwerbsteuersatz im Ausmaß von 3,5% zur Anwendung. Weil es sich in diesem Beispiel um einen begünstigten Betriebsübergang handelt, kann des Weiteren der Betriebsfreibetrag in Anspruch genommen werden, allerdings ist dieser aliquot im Ausmaß des entgeltlichen Teils zu kürzen. Im Ergebnis steht also ein Betriebsfreibetrag in Höhe von EUR 540.000,- zu (900.000 x 60%).

4.4.2 **Begünstigte Erwerbsvorgänge von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken**

Der § 3 Abs 1 Z 2a GrEStG regelt die Übergabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben infolge von Tod, Alter oder bestimmter Funktionseinschränkungen betreffend der Person des Übergebers.[273]

Die Begünstigung dieses Tatbestandes ist in Form eines Freibetrages vorgesehen. Dieser Freibetrag steht bis zu einem Wert von maximal EUR 365.000,- zu.[274]

[271] Vgl § 3 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG.
[272] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG.
[273] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 149.
[274] Vgl § 3 Abs 2a lit b GrEStG.

Beispiel:

G überträgt K unentgeltlich einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. Im Betriebsvermögen befindet sich ein inländisches Grundstück in Schleißheim bei Wels in Oberösterreich (EW 400.000).

Die Bemessungsgrundlage stellt bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der Einheitswert dar.[275] Im obigen Beispiel ist der Einheitswert in Höhe von EUR 400.000,- um den Freibetrag in Höhe von EUR 365.000,- zu kürzen. Für die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bleiben im Ergebnis EUR 35.000,- übrig. Der anzuwendende Steuersatz beläuft sich auf 2%[276] und somit beträgt schlussendlich die Grunderwerbsteuerschuld EUR 700,- (35.000 x 2%).

Um in den Genuss des Freibetrages gemäß § 3 Abs 2a GrEStG zu kommen ist Voraussetzungen, dass es sich bei dem Grundstück um ein begünstigungsfähiges Vermögen handelt. Als begünstigungsfähiges Vermögen sind grundsätzlich nur land- und forstwirtschaftliche Grundstücke anzusehen. Die land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke sind nur dann von der Begünstigung betroffen, soweit diese zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes gehören, zu einem Teilbetrieb, welcher der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 EStG dient, oder der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zu Nutzung überlassen worden sind, wenn dieses gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zumindest zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.[277]

Bei der Person des Erwerbers muss es sich um eine Person des begünstigten Familienkreis handeln, damit der Freibetrag Anwendung findet.[278]

Bei der Person des Erwerbers wird auf die Bestimmungen des § 3 Abs 1 Z 2 lit b verwiesen. Demnach ist gleich wie beim Betriebsfreibetrag auf das Mindestalter von 55 Jahren oder den Gesundheitszustand des Erwerbers zu achten.[279]

Zur Erfüllung des Freibetragstatbestandes bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken ist Vorausgesetz, dass keine Gegenleistung vorhanden sein darf bzw. nicht ermittelt werden kann oder geringer ist als der Einheitswert des Grundstückes.[280]

---

[275] Vgl § 4 Abs 2 GrEStG.
[276] Vgl § 7 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG.
[277] Vgl § 3 Abs 1 Z 2a lit a TS 1 und TS 2 GrEStG.
[278] Vgl § 26a GGG.
[279] Vgl § 3 Abs 1 Z 2a lit c GrEStG.
[280] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 165.

Bei Erwerben von Liegenschaften von Todes wegen, Schenkungen oder Ersitzungen ist beispielsweise keine Gegenleistung vorhanden.[281]

4.4.3 Erwerbe im Zusammenhang mit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke

Durch die Steuerreform 2015/2016 wurde der § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG neu eingeführt. Dieser Tatbestand besagt, dass der unentgeltliche Erwerb einer Liegenschaft durch Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, welche der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dienen von der Besteuerung ausgenommen sind.[282] Diese Bestimmung hat zum Zweck, dass es dadurch zu einer Verstärkung des zivilgesellschaftlichen Engagements kommt.[283]

Von der Bestimmung des § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG sind sowohl Zuwendungen von Todes wegen, also beispielsweise Erbschaften und Legate, sowie Zuwendungen unter Lebenden, wie zum Beispiel Schenkungen, erfasst.[284]

Das Grunderwerbsteuergesetz normiert, dass für die Anwendung des § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG vorausgesetzt ist, dass es sich um unentgeltliche Grundstückserwerbe handelt. Dabei ist auf die Prozentgrenze betreffend den Wert der Gegenleistung im Verhältnis zum Grundstückswert abzustellen.[285]

Für die Steuerbefreiung werden Körperschaften, Personenvereinigungen, oder Vermögensmassen in Betracht gezogen. Erwerbe durch Vereine, GmbHs, AGs, Anstalten, Stiftungen, Fonds, Genossenschaften und Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind also denkbar.[286]

Was als gemeinnützig zu verstehen ist regelt die Bundesabgabenordnung. Ganz allgemein gesprochen handelt es sich um jeden Fall hierbei um Fälle, bei denen die Allgemeinheit gefördert wird.[287] Dabei ist darauf zu achten, dass auf geistigem, kulturellem, sittlichem oder materiellen Gebiet gefördert wird.[288] Die Bundesabgabenordnung zählt an dieser Stelle folgende Gebiete auf:

[281] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 166.
[282] Vgl § 3 Abs 1 Z 3 GrEStG.
[283] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 177.
[284] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 179.
[285] Vgl § 7 Abs 1 Z 1 TS 1 GrEStG.
[286] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 183.
[287] Vgl § 35 Abs 1 BAO.
[288] Vgl § 35 Abs 2 BAO.

- Kunst und Wissenschaft
- Gesundheitspflege
- Kinder-, Jugend- und Familienfürsorge
- Fürsorge für alte, kranke oder mit körperlichen Gebrechen behaftete Personen
- Körpersport
- Volkswohnungswesen
- Schulbildung
- Erziehung
- Volksbildung
- Berufsausbildung
- Denkmalpflege
- Natur-, Tier- oder Höhlenschutz
- Heimatkunde
- Heimatpflege und
- Bekämpfung von Elementarschäden.[289]

Bei dieser Aufzählung der Bundesabgabenordnung handelt es sich keinesfalls um eine abschließende Aufzählung. Sollte also eine weitere Tätigkeit ausgeführt werden, die nicht im Gesetz aufgezählt wird, so kann diese dennoch als gemeinnützig angesehen werden, solange sie dazu geeignet ist, die Allgemeinheit zu fördern.[290]
Im Laufe der Zeit hat der VwGH durch seine Rechtsprechung folgende Aktivitäten als gemeinnützig angesehen:

- Umweltschutz[291]
- Förderung der berufsbegleitenden Aus- und Fortbildung von Journalisten[292]
- „sozial qualifizierte" Kommunikationsförderung[293]
- Förderung der Studienausbildung durch Abwicklung und Durchführung von Stipendienvergaben[294]

[289] Vgl § 35 Abs 2 GrEStG.
[290] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 187.
[291] VwGH 11.04.1991, 90/13/0222.
[292] VwGH 19.09.1990, 89/13/0177.
[293] VwGH 27.09.2000, 98/14/0227.
[294] VwGH 28.02.2012, 2009/15/0221.

- Veranstalten von Konzerten[295]
- Bemühen um die Herstellung einer nationalen und internationalen Vernetzung und Verbundenheit der im Kampf um die Sicherheit beruflich tätigen Personen[296]

4.4.4 **Übertragungen von Partnerwohnstätten**

Der § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG umfasst nicht alle Erwerbe von Liegenschaften zwischen Ehepartnern. Die Begünstigung ist vielmehr sehr streng ausgelegt und umfasst folglich lediglich den Erwerb einer Liegenschaft unter Lebenden durch den Ehegatten oder eingetragenen Partner unmittelbar zum Zwecke der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte zum Zwecke der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses von den Ehegatten oder eingetragenen Partnern, solange die Wohnnutzfläche nich mehr als 150 m^2 umfasst.[297]

Beispiel für die Übertragung einer Partnerwohnstätte:

Herr L kauft am 17.9.17 eine Wohnung mit 135m^2 in Wien von einem Dritten. Im Anschluss überträgt er seiner Frau B 50% der Wohnung.

Der erster Erwerbsvorgang am 19.9.2017 stellt einen Erwerbsvorgang dar, welcher Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG auslöst. Beim zweiten Erwerbsvorgang, bei dem der Hälfteanteil an die Ehefrau übertragen wird, handelt es sich um eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG. Es fällt keine Grunderwerbsteuer an.

Beispiel für keine Übertragung einer Partnerwohnstätte:

Herr D und Frau S kaufen jeweils zu gleichen Teilen am 19.6.2017 eine Wohnung in Wien mit 140 m^2 von einem Dritten.

In diesem Beispiel handelt es sich um keine Ausnahme von der Besteuerung gemäß § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG, da die Ausnahme nur bei Erwerben zwischen Ehegatten zur Anwendung kommt. Im Sinne des Tatbestandes muss stets darauf geachtet werden, dass durch den Grundstückserwerb ein dringendes Wohnbedürfnis erfüllt werden muss. Dringendes Wohnbedürfnis wird auf jeden Fall immer dann befriedigt, wenn es sich bei der jeweiligen Liegenschaft um jene handelt, an welcher der Mittelpunkt der Lebensinteressen begründet wird. Kein dringendes

[295] VwGH 14.10.2010, 2008/15/0191.
[296] VwGH 26.02.2003, 98/13/0068.
[297] Vgl § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG.

Wohnbedürfnis kann durch die Anschaffung einer Zweitwohnung befriedigt werden.[298]
Um nicht den Genuss der Begünstigung zu verlieren ist zu beachten, dass die gemeinsame Ehewohnung innerhalb von drei Monaten bezogen werden muss. Sollte diese Frist nicht eingehalten werden, so kommt es zu einer Nachversteuerung.[299]
Für das Bestehen des dringenden Wohnbedürfnisses ist nicht ausschlaggeben, dass die zuvor bezogene Wohnung bereits dieses dringende Wohnbedürfnis gedeckt hat.[300]

[298] *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner,* GrEStG[1], § 3 Rz 264.
[299] Vgl § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG.
[300] *Fellner,* GrEStG[15], § 3 Rz 94.

5 Schlussfolgerung

Durch die Steuerreform 2015/2016 hat sich das Grunderwerbsteuergesetz wesentlich geändert bzw. erneuert. Hinsichtlich der Anschaffung von Grundstücken wird nun zwischen der Entgeltlichkeit, Unentgeltlichkeit und Teilentgeltlichkeit unterschieden. Einhergegangen ist mit dieser Neuerung der Tarif, welcher beim jeweiligen Erwerbsvorgang anzuwenden ist. Es gibt nun einen Stufentarif und einen normalen Tarif. Die Teilentgeltlichkeit bei Erwerbsvorgängen erfordert dabei eine Kombination aus dem normalen Tarif und dem Stufentarif.
Auch die Bemessungsgrundlage hat sich durch das Steuerreformgesetz wesentlich erneuert. Neben dem Wert der Gegenleistung existiert nun der Grundstückswert, welcher als Mindestbemessungsgrundlage herangezogen werden muss. Im Hinblick auf die Steuerbefreiung hat der Gesetzgeber die Tatbestände der „Ausnahmen von der Besteuerung“ einer Erneuerung unterzogen.
Bei der Anteilsvereinigung wurde eine 95%-Grenze eingeführt, durch welche es für den Rechtsanwender nicht mehr möglich sein sollte, die Grunderwerbsteuerpflicht dadurch zu umgehen, dass ein Zwerganteil von einem anderen Gesellschafter gehalten wird. Die treuhändig gehaltenen Anteile werden nämlich dem Treugeber zugerechnet. Gleich ist dies bei der Anteilsübertragung hinsichtlich Personengesellschaften. Dieser Tatbestand wurde zur Gänze neu eingeführt.

Durch die Neueinführung des Begriffes des Grundstückswertes als Mindestbemessungsgrundlage für unentgeltliche Erwerbe und den unentgeltlichen Teil bei teilentgeltlichen Erwerben, sollte für den Rechtsunterworfenen nun eine Steuererleichterung eingetreten sein, da es seit der Einführung des Steuerreformgesetzes nicht mehr erforderlich ist, den gemeinen Wert des Grundstückes mittels eines Gutachtens festzustellen. Der Wert des Grundstückes kann nun auch anhand des Pauschalwertmodelles oder durch Ableitung des Wertes anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels erfolgen.
Was also auf den ersten Blick als Steuererleichterung zu verstehen ist, führt in der Praxis zu einem erheblichen Mehraufwand. Um nun den für Ihn günstigsten Preis zu kennen, muss der Steuerpflichtige bzw. dessen Berater grundsätzliche alle drei Varianten der Wertfeststellung anwenden, um schlussendlich den günstigsten Wert zu wählen. Diese Vorgehensweise ist natürlich mit einem enormen Mehraufwand verbunden, welcher sich wahrscheinlich in einem höheren Beraterhonorar widerspiegelt.

Im Hinblick auf die 95%-Grenze bei der Anteilsvereinigung und der Anteilsübertragung ist zu hinterfragen, ob diese eingeführte Grenze tatsächlich ihren Zweck erfüllen kann. Die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück ist auch dann zweifelsfrei festgelegt, wenn jemand 94,9% der Anteile hält und der Rest der Anteile in der Hand eines anderen Gesellschafters sind. Diese Konstellation wäre dennoch nach der derzeitigen Rechtslage nicht grunderwerbsteuerauslösend.

Die Anhebung des Betriebsfreibetrages von EUR 365.000,- auf 900.000,- ist für jeden betroffenen Rechtsunterworfenen eine erfreuliche Neuerung. Ebenso die Einführung der Teilentgeltlichkeit, da dadurch nicht sofort die gänzliche Anwendung des begünstigten Steuersatzes verloren gehen kann. Leider ist die Ermittlung des Grundstückswertes durch die Steuerreform 2015/2016 erheblich aufwändiger geworden.

Da seit der Einführung des Steuerreformgesetzes noch nicht allzu viel Zeit vergangen ist, werden wohl noch einige Zweifelsfragen die Gerichte dazu zwingen eine Entscheidung abzugeben.

Die Grunderwerbsteuer wird auf jeden Fall ein Steuergebiet bleiben, welches mit großer Sensibilität anzufassen ist, da eine Ungleichbehandlung bei Immobilien in einer Gesellschaft zu großem Ungleichgewicht führen kann.

Literaturverzeichnis

Monografien und Kommentare

Arnold/Arnold, Grunderwerbsteuergesetz 1987[14] (LexisNexis)

Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz[5] (Manz)

Fellner, Grunderwerbsteuergesetz[15] (Fellner)

Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG[1] (Linde)

Beträge in Sammelwerken

Doralt/Ruppe, Steuerrecht II[7] (Manz)

Ratka/Bergmann, Handbuch Personengesellschaften[2] (Linde)

Beiträge in Fachzeitschriften

Bodis/Varro, GrES neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung, RdW 2016, 55

Judikatur

Entscheidungen

Oberster Gerichtshof

OGH 20.04.1966, 3 Ob 42/66

OGH 03.03.1984, 5 Ob 560/84

OGH 25.09.2015, 5 Ob 179/15g

Verwaltungsgerichtshof

VwGH 22.10.1918, 137/16

VwGH 21.12.1956, 1391/54

VwGH 02.07.1964, 1827/63

VwGH 15.09.1966, 415/66

VwGH 09.12.1971, 112/71

VwGH 28.09.1972, 749/71

VwGH, 30.07.1977, 650/76

VwGH 08.05.1980, 1043/74

VwGH 08.05.1980, 1043/79

VwGH 22.05.1980, 1181/79

VwGH 12.05.1980, 2363/78

VwGH 30.04.1981, 16/3281/80

VwGH, 01.07.1982, 82/16/0047

VwGH 21.03.1985, 84/16/0239, 0240

VwGH 23.02.1989, 88/16/0105

VwGH 18.01.1990, 89/16/0062

VwGH 19.09.1990, 89/13/0177

VwGH 07.03.1991, 90/16/0002

VwGH 11.04.1991, 90/13/0222

VwGH 28.11.1991, 88/16/0166

VwGH, 20.02.1992, 90/16/0170

VwGH 28.01.1993, 91/16/0114,0115

VwGH 22.03.1995, 92/13/0187

VwGH, 16.11.1995, 94/16/0068

VwGH, 21.09.1996, 94/16/0269

VwGH 30.04.1999, 99/16/0111

VwGH 01.09.1999, 98/16/0232

VwGH 27.09.2000, 98/14/0227

VwGH 18.06.2002, 2001/16/0409

VwGH, 24.09.2002, 2002/16/0058

VwGH 26.02.2003, 98/13/0068

VwGH 22.04.2009 2007/15/0307

VwGH 26.06.2003, 2003/16/0049-0054

VwGH 14.10.2010, 2008/15/0191

VwGH 28.02.2012, 2009/15/0221

VwGH 26.06.2014, 2012/16/0138