

1.1. Unentgeltlicher Asset Deal

Seit 1.8.2008 unterliegen unentgeltliche Grundstücksübertragungen keiner Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer. Als „*teilweiser Ersatz*“⁹ wurde jedoch der Anwendungsbereich des Grunderwerbsteuergesetzes erweitert, dem zufolge seit 1.8.2008 auch der unentgeltliche Erwerb von Grundstücken iSd GrEStG steuerpflichtig ist. Die Grunderwerbsteuer wurde als Folge des VfGH-Erkenntnisses vom 21.11.2012, G 77/12 mit Stichtag 1. Juni 2014¹⁰ umfassend reformiert und der (idR niedrige) Einheitswert als Bemessungsgrundlage wurde iSd VfGH-Erkenntnisses durch den gemeinen Wert des Grundstückes abgelöst. Lediglich Erwerbe innerhalb des Familienverbandes waren sowohl in Bezug auf die Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert, maximal jedoch 30 % der Gegenleistung) als auch hinsichtlich des Steuersatzes (2 % anstelle von 3 %) weiterhin begünstigt¹¹. Im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 kam es zu grundlegenden Neuerungen, die sowohl eine Erweiterung der Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände als auch die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und den Steuertarif umfassen. Nachfolgend soll die aktuelle Rechtslage, die seit 1.1.2016 zur Anwendung gelangt, überblicksartig dargestellt werden.

Unentgeltliche Erwerbsvorgänge sind nunmehr in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG explizit gesetzlich geregelt. Demzufolge liegt ein unentgeltlicher Erwerb vor,

- wenn eine (allfällige) Gegenleistung (zB Übernahme einer Hypothek) nicht mehr als 30 % des Grundstückswertes beträgt;
- bei Erwerben im Todesfall, dh, wenn der Erwerb durch Erbanfall, Vermächtnis oder Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs erfolgt, vorausgesetzt, dass die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird oder gem § 14 Abs 1 Z 1 WEG erfolgt,
- wenn ein Grundstück unter Lebenden im Familienverband¹² übertragen wird.

Mit der Steuerreform 2015/2016 wurde weiters eine „Zwischenkategorie“ eingeführt, der so genannte „*teilentgeltliche Grundstückserwerb*“. Ein **teilentgeltlicher Erwerb** liegt vor, wenn die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % beträgt. Das bedeutet, dass zB bei einer Gegenleistung von 40 % iHv 60 % des

9 Vgl *Novacek*, Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer – verfassungs- und gemeinschaftsrechtliche Bedenken, ÖStZ 2008, 426. Er misst der GrESt für unentgeltliche Grundstücksübertragungen den Charakter einer Erbschafts- und Schenkungssteuer bei und ortet darin verfassungsrechtliche Bedenken.

10 BGBl I 2014/36.

11 Vgl dazu im Detail *Zorman*, Die Neuregelung im Grunderwerbsteuergesetz, in *Kovar/Wahrlich/Zorman*, Übertragung und Vermietung von Immobilien (2016) 4 ff.

12 Vgl § 26a GGG; der Familienverband umfasst: Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, Geschwister, Nichten oder Neffen des Übertragers. Vgl dazu auch die Übersicht in der BMF-Info 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 3.

Grundstückswertes ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt (Stufentarif) und die Gegenleistung von 40 % des Grundstückswertes nach dem Tarif für entgeltliche Erwerbe zu versteuern ist (3,5 %, siehe dazu weiter unten im Detail). Bei einer Gegenleistung von mehr als 70 % liegt insgesamt ein entgeltlicher Erwerbsvorgang vor. Sofern – außerhalb des Familienverbandes – eine Gegenleistung in ihrer Höhe nicht ermittelt werden kann, ist gesetzlich von einem teilentgeltlichen Erwerbsvorgang auszugehen¹³. Der entgeltliche Anteil wird fiktiv mit 50 % des Grundstückswertes angenommen. Teilentgeltliche Erwerbe können faktisch nur bei Erwerben unter Lebenden außerhalb des Familienverbandes vorkommen, da Erwerbe innerhalb des Familienverbandes bzw im Rahmen eines Todesfalles kraft gesetzlicher Fiktion immer als unentgeltlich gelten¹⁴. Im Familienverband haben daher die Übernahme von Verbindlichkeiten, der Vorbehalt eines Wohnrechtes und sonstige Fruchtgenüsse keine Grunderwerbsteuerlichen Konsequenzen.

Anstelle des Einheitswertes bzw gemeinen Wertes ist bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen der sogenannte „**Grundstückswert**“ als Ersatzbemessungsgrundlage für die GrESt heranzuziehen, der sich grundsätzlich am Verkehrswert orientiert. Dies gilt unabhängig von der Person des Erwerbers, dh auch bei Grundstücksübertragungen im Familienkreis ist seit 1.1.2016 der Grundstückswert nach Maßgabe der gesetzlich anerkannten Methoden zu ermitteln. Der Grundstückswert¹⁵ ist

- die Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gem § 53 Abs 2 BewG 1955 idgF und des (anteiligen) Gebäudewertes (so genanntes Pauschalwertmodell)¹⁶ oder
- der von einem Immobilienpreisspiegel abgeleitete Wert oder
- der durch ein Gutachten eines Immobiliensachverständigen ermittelte Wert.

Die genauen Anwendungsmodalitäten zu den einzelnen Methoden wurden in der Grundstückswertverordnung (GrWV)¹⁷ normiert und werden an dieser Stelle nicht im Detail dargestellt.¹⁸ Fest steht jedoch, dass die „vereinfachten“ Methoden (insbesondere die Ableitung des Grundstückswertes aus dem Immobilienpreisspiegel) nicht immer geeignet erscheinen, den Grundstückswert korrekt zu ermitteln, und es darüber hinaus auch nicht auszuschließen ist, dass es bezüglich der korrekten Anwendung der Methode zur unterschiedlichen Auffassungen der Finanz und des Steuerpflichtigen kommt. Das Ziel der einfachen Verwaltung und Kostenersparnis auf Seiten des Steuerpflichtigen ist daher mE anzuzweifeln. Zum

13 Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG.

14 Vgl § 7 Abs 1 Z 1 lit b und lit c GrEStG.

15 Vgl dazu auch im Detail BMF-Info 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 3.14 ff sowie 4.

16 Vgl dazu auch den Online-Rechner auf der BMF-Homepage: <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/>.

17 BGBl II 2015/442, Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung – GrWV) vom 21. Dezember 2015.

18 Vgl auch *BMF*, Fragen und Antworten zur GrESt neu, BMF-Information zu Grunderwerbsteuer neu ab 1.1.2016.

Immobilienpreisspiegel ist festzuhalten, dass für Liegenschaftstransaktionen im Jahr 2016 der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen ist. Dieser soll ab 2017 durch die von der Bundesanstalt Statistik Österreich zu veröffentlichenden Immobiliendurchschnittspreise ersetzt werden.

Bei unentgeltlichen Erwerben kommt ein Stufentarif zur Anwendung. Die Steuersätze sind gem § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG wie folgt gestaffelt:

für die ersten 250.000 €	0,5 %
für die nächsten 150.000 €	2 %
darüber hinaus	3,5 %

Der Staffeltarif gilt für teilentgeltliche Erwerbe hinsichtlich des unentgeltlichen Anteils. Aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktion bei Grundstücksübertragungen im Familienverband kommt seit 1.1.2016 der Stufentarif selbst dann zur Anwendung, wenn das Grundstück zum Marktwert verkauft wird, oder bei Tausch von Grundstücken¹⁹. Bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind Übertragungen innerhalb der letzten fünf Jahre an dieselbe Person zusammenzurechnen, sofern auch bei früheren Erwerbsvorgängen die Steuer nach dem Stufentarif zu ermitteln war. Eine Zusammenrechnung²⁰ hat weiters auch dann zu erfolgen, wenn die Übertragung an denselben Erwerber von unterschiedlichen Personen erfolgt, jedoch dasselbe Grundstück (bzw Teile derselben wirtschaftlichen Einheit) betreffen, zB Mutter und Vater schenken jeweils ihren 50%-Anteil eines Hauses ihrem Sohn.

Der Stufentarif findet bei der Übertragung von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen keine Anwendung. Diesbezüglich gelten weiterhin die alten Regelungen, dh 2 % GrESt vom einfachen Einheitswert bei Schenkungen und Übertragungen von Todes wegen im Familienverband.

Im Zuge der Steuerreform 2015/2016 wurde der Freibetrag für unentgeltliche Erwerbe einer betrieblich genutzten Liegenschaft von 365.000 € auf 900.000 € angehoben. Die Anhebung erfolgte aufgrund des Übergangs vom Einheitswert zum Grundstückswert, um die daraus resultierende Steuererhöhung (teilweise) abzufedern. Die sachlichen und persönlichen Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des Freibetrages wurden nicht geändert. Voraussetzung ist daher weiterhin, dass der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übertragende bei Schenkungen unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver Funktionseinschränkungen erwerbsunfähig ist. Bei einem teilentgeltlichen Erwerb (dh Gegenleistung

19 Vgl Püzl, Die neue Grunderwerbsteuer, Finanzjournal 4/2015, 199 ff mit weiterführenden Nachweisen in Fn 24.

20 Vgl dazu im Detail BMF-Info 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 6.

mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % vom Grundstückswert) vermindert sich der Freibetrag aliquot in jenem Ausmaß, das dem entgeltlichen Anteil entspricht; der verminderte Freibetrag ist vom Wert des unentgeltlichen Teils abzuziehen²¹. Begünstigt ist der Erwerb von Grundstücken, die zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes oder Teilbetriebes gehören, das der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient, sofern ein Anteil von mindestens einem Viertel des (Teil-)Betriebes übertragen wird²² (Betriebsfreibetrag). Befreit ist weiters die Übertragung eines Grundstückes, das vom Mitunternehmer der Personengesellschaft als Sonderbetriebsvermögen überlassen wurde, sofern das Grundstück gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil an dieselbe Person übertragen wird und der Übergeber mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war. Bei Übertragung von weniger als 100 % ist der Freibetrag entsprechend zu aliquotieren. Einschränkend ist zu erwähnen, dass die Begünstigung nur dann zusteht, wenn nicht innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich übertragen werden. Dies würde eine Nachversteuerung des begünstigten Erwerbes nach sich ziehen. Die GrESt ermittelt sich bei begünstigten Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragungen hinsichtlich des entgeltlichen Anteils nach dem Normaltarif (3,5 %) und hinsichtlich des unentgeltlichen Anteils nach dem Stufentarif. Bei Übertragungen im Familienverband²³ kommt ausschließlich der Stufentarif zur Anwendung. Darüber hinaus ist die GrESt bei unentgeltlichen bzw. teilentgeltlichen Vorgängen hinsichtlich des unentgeltlichen Anteils der Höhe nach mit 0,5 % des (anteiligen) Grundstückswertes gedeckelt. Der allenfalls anwendbare (Teil-)Betriebsfreibetrag ist für Zwecke der Ermittlung des gedeckelten Betrages (Maximalsteuerbetrag) nicht vom Grundstückswert abzuziehen.

Bis zu einem (zusammengerechneten) Grundstückswert von 1.375.000 € ist daher im Ergebnis ausschließlich der Stufentarif anzuwenden²⁴.

Wert	Bemessungsgrundlage	Stufentarif	Deckelung	GrESt
1.000.000 €	100.000 €	500 €	5.000 €	500 €
1.200.000 €	300.000 €	2.250 €	6.000 €	2.250 €
1.375.000 €	475.000 €	6.875 €	6.875 €	6.875 €
1.700.000 €	800.000 €	18.250 €	8.500 €	8.500 €

21 Vgl dazu das Berechnungsbeispiel von *Bodis/Lattner/Ofner*, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), SWK-Spezial Steuerreform 2015/16, 102.

22 Vgl zum Betriebsfreibetrag im Detail BMF-Info 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 2.1.

23 Vgl zu Fragen des Familienverbands im Detail BMF-Info 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Abschnitt 3.

24 Tabelle aus den ErlRV zum SteuerreformG 2015/2016 (684 BgNR 25. GP) entnommen.

Zusätzlich zur GrESt ist auch bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen eine **Eintragungsgebühr** von 1,1 % fällig. Die Bestimmungen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage knüpften bis Ende 2012 an das GrEStG an,²⁵ wonach die Gebühr beim unentgeltlichen Erwerb vom dreifachen Einheitswert berechnet wurde. Seit der Grundbuchsgebührennovelle²⁶ (GNN) bemisst sich die Grundbuchsgebühr nunmehr grundsätzlich vom (Verkehrs-)Wert der einzutragenden Grundstücksrechte. Bei der Übertragung von Liegenschaften im Familienverband²⁷ ist die Grundbuchsgebühr jedoch weiterhin vom dreifachen Einheitswert zu berechnen.²⁸ Die Bemessungsgrundlage ist in diesen Fällen mit 30 % des Verkehrswertes begrenzt. Eine Gleichschaltung der Bemessungsgrundlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer sowie der Grundbucheintragungsgebühr ist somit in vielen Fällen nicht gegeben²⁹.

Der Vollständigkeit halber ist zu erwähnen, dass im Bereich der Grundsteuer vom VfGH bereits entschieden wurde, dass die Heranziehung der Einheitswerte für die Ermittlung der Grundsteuer aufgrund des geringen Steueraufkommens verfassungskonform sei.³⁰

Aus ertragsteuerlicher Sicht ergeben sich bei unentgeltlichen Liegenschaftsübertragungen unmittelbar keine Konsequenzen. Wird die übertragene Immobilie vermietet, kommt es im außerbetrieblichen Bereich³¹ zu einer „Buchwertfortführung“.³² In der Vergangenheit tolerierte die Finanzverwaltung in Fällen einer

25 Vgl § 26 Abs 1 und 1a GGG idF Grundbuchsgebührennovelle (GNN).

26 Die Novelle erging aufgrund der Aufhebung der Bestimmung durch VfGH 21.9.2011, G 34, 35/11-10.

27 Das GrEStG verweist in Bezug auf die Definition des Familienverbandes auf § 26a GGG. Diese Gleichschaltung bezieht sich jedoch ausschließlich auf den begünstigten Erwerberkreis und nicht auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen; vgl FN 12 zur Definition des Familienverbandes.

28 Vgl § 26a Abs 1 GGG idF GGG 2012. Begünstigte Erwerbsvorgänge sind weiters die Übertragungen von Liegenschaften anlässlich einer Verschmelzung, Umwandlung, Einbringung, Realteilung, Spaltung oder Zusammenschlusses von Gesellschaften. Ebenso ist der Erwerbsvorgang zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter oder aufgrund einer Vereinigung aller Anteile begünstigt, dh die Bemessungsgrundlage entspricht dem dreifachen Einheitswert, maximal jedoch 30 % des Wertes der Liegenschaft. Vgl auch *Marschner/Puchinger*, Die Gewinner und Verlierer der neuen Grundbucheintragungsgebühr, RdW 2012/789, 754.

29 Vgl zu den Unterschieden in der Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Detail *Vondrak*, Grundbucheintragungsgebühr – saniert und doch eine Baustelle? in *Kovar/Wahrlich/Zorman*, Übertragung und Vermietung von Immobilien 24 ff.

30 Vgl VfGH 6.10.2010, B 298/10.

31 Früher konnte der Rechtsnachfolger eines unentgeltlich übertragenen Miet- bzw Zinshauses für Zwecke der Ermittlung des steuerpflichtigen Vermietungseinkommens im außerbetrieblichen Bereich die Abschreibung auf Antrag von den fiktiven Anschaffungskosten ermitteln. Durch die Aufwertung des Vermietungsobjektes und die damit einhergehende Erhöhung der steuermindernden Abschreibung konnte vor allem bei alten Gebäuden mit niedrigen Anschaffungskosten (und einer entsprechenden Wertsteigerung zB aufgrund der Lage) eine durchaus substantielle Steuerersparnis erzielt werden. Den Steuerausfall auf Seiten der Schenkungssteuer wollte der Gesetzgeber jedoch nicht ohne „Gegenfinanzierung“ hinnehmen, da von einem Anstieg der unentgeltlichen Übertragungen von Mietwohngrundstücken auszugehen war.

32 Vgl § 16 Abs 1 lit 8 b EStG.