

XI. Grunderwerbsteuer

1. Allgemeines

(Doralt/Ruppe II⁷, Tz 991 ff)

461 Die GrESt (GrEStG 1987) gehört zu den **Rechtsverkehrsteuern**; sie erfasst den **Erwerb von Grundstücken** im Inland.

Die GrESt ist eine **gemeinschaftliche Bundesabgabe**, die allerdings fast zur Gänze den Gemeinden (nach einem eigenen Verteilungsschlüssel) zufließt; dem Bund verbleibt nur ein geringer Teil als Kostenersatz für die Einhebung.

Seit der Aufhebung der Erbschafts-Schenkungssteuer unterliegen auch unentgeltliche Erwerbe von Grundstücken der GrESt (ab 1. 8. 2008; vorher von der GrESt befreit). Mit der Steuerreform 2015/16 erfuhr das GrEStG wesentliche Änderungen (Personengesellschaften, Bemessungsgrundlage, Tarif; siehe unten).

2. Steuergegenstand (§ 1)

462 Die GrESt knüpft grundsätzlich bereits an das **Verpflichtungsgeschäft** an.

Würde die GrESt an den zivilrechtlichen Eigentumserwerb, idR also erst an die Eintragung in das Grundbuch anknüpfen, könnte die GrESt durch Nichteintragung des Eigentums ins Grundbuch umgangen werden.

Der GrESt unterliegen folgende Erwerbsvorgänge:

1. **Kaufverträge** und andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründen. Darunter fallen insbesondere auch **Schenkungen**.

Auch mündliche Verträge unterliegen der GrESt; das Anbot oder eine Option unterliegen noch nicht der GrESt (erst im Fall der Annahme bzw Optionsausübung).

Ein Tausch von Grundstücken löst für beide Grundstücke, also zweimal, GrESt aus.

2. **Eigentumserwerb** an einem Grundstück ohne vorangegangenes Verpflichtungsgeschäft. Darunter fallen auch **Erwerbe von Todes wegen**.

Weiters gehören dazu zB der Erwerb des überlebenden (Ehe-)Partners am Wohnungseigentum (§ 14 WEG), der Erwerb in der Zwangsversteigerung, die Anwachsung bei einer Personengesellschaft nach Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters und die Ersitzung.

3. **Abtretungs- oder Kettengeschäfte**, durch die Übereignungsansprüche oder Rechte aus einem Kaufanbot weiter übertragen werden.

4. **Erwerb der Verwertungsbefugnis**, wenn die Möglichkeit eingeräumt wird, das Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten (wirtschaftliche Anknüpfung).

Beispiel:

A beauftragt B mit der Veräußerung seines Grundstücks zu einem Preis von 100.000 €. B ist berechtigt, einen allfälligen Mehrerlös für sich zu behalten. In der Folge verkauft B das Grundstück an C um 150.000 €.

Es liegen 2 Erwerbsvorgänge vor:

1. Übertragung der Verfügungsbefugnis von A auf B (Bemessungsgrundlage 100.000 €)
2. Übereignung des Grundstücks von B an C (Bemessungsgrundlage 150.000 €).

5. **Gesellschafterwechsel** bei Personengesellschaften und **Anteilsvereinigung** bei Personen- und Kapitalgesellschaften (dazu unten).

Vorerwerbe, Treuhandchaft: Ein Erwerbsvorgang unterliegt auch dann der GrESt, wenn zwischen denselben Personen ein anderer Erwerbsvorgang vorausgegangen ist (zB Übertragung einer Liegenschaft an den Treuhänder mit nachfolgendem Verkauf an den Treuhänder). Beim späteren Erwerbsvorgang wird die Steuer des vorangegangenen Erwerbsvorganges angerechnet (§ 1 Abs 4 und 5).

*Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung
bei Personen- und Kapitalgesellschaften
Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften*

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft (Personen- oder Kapitalgesellschaft) Grundvermögen, dann steht das Grundvermögen zwar nicht im (unmittelbaren) Eigentum der Gesellschafter, doch können die Gesellschafter, je nach Höhe ihrer Beteiligung indirekt über das Grundvermögen verfügen. Daher löst unter bestimmten Voraussetzungen auch der Wechsel der Gesellschafter für das im Eigentum der Gesellschaft stehende Grundvermögen GrESt aus, und zwar unterschiedlich bei Personengesellschaften und bei Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs 2 a und Abs 3). 463

Die **Anteilsvereinigung** bei einer **Personen- oder Kapitalgesellschaft** löst GrESt dann aus, wenn mindestens 95% des Gesellschaftsvermögens bzw der Anteile

- in der Hand eines Gesellschafters oder
- in der Hand einer Unternehmensgruppe iS des § 9 KStG vereinigt werden.

Anteilsübertragung: Eine Anteilsvereinigung liegt auch dann vor, wenn die Anteile (mindestens 95%) auf einen neuen Gesellschafter bzw auf eine neue Unternehmensgruppe übertragen werden. Die Anteilsübertragung löst daher genauso GrESt aus wie die Anteilsvereinigung.

Beispiele:

1. A hält 60% der Anteile an einer GmbH und erwirbt weitere 35% hinzu. Damit liegt eine Anteilsvereinigung vor und löst GrESt für die Grundstücke im Ge-

XI. Grunderwerbsteuer

sellschaftsvermögen aus (unabhängig davon, wie lange A seinen ursprünglichen Anteil vorher erworben hatte). Veräußert A in weiterer Folge seine 95% an einen neuen Gesellschafter weiter, dann führt die Übertragung der Anteile beim übernehmenden Gesellschafter nochmals zu einer Anteilsvereinigung, die eine GrEST auslöst.

2. Die A-GmbH ist mit 94% und die B-GmbH mit 6% an der X-GmbH beteiligt. Eine Anteilsvereinigung liegt nicht vor. Gehören allerdings A und B zu einer Gruppe iS des § 9 KStG, wird damit eine Anteilsvereinigung ausgelöst. Die X-GmbH muss nicht Gruppenmitglied sein.

Die GrEST kann daher legal vermieden werden, wenn weniger als 95% der Anteile in einer Hand vereinigt werden.

Der **Gesellschafterwechsel** bei **Personengesellschaften** löst GrEST dann aus, wenn (fast) alle Gesellschaftsanteile (95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen) innerhalb kurzer Zeit (fünf Jahre) wechseln, dh also, wenn innerhalb kurzer Zeit die Gesellschafterstruktur sich nahezu vollständig ändert (§ 1 Abs 2 a; neu seit 2016).

Beispiel:

An einer OG sind vier Gesellschafter zu je einem Viertel beteiligt. Drei Gesellschafter übertragen ihre Anteile an neu eintretende Gesellschafter. – Dieser Vorgang alleine löst keine GrEST aus. Überträgt allerdings auch der vierte Gesellschafter seinen Anteil an einen neu eintretenden Gesellschafter, dann löst diese Übertragung GrEST aus, wenn alle Übertragungen der Gesellschaftsanteile innerhalb von fünf Jahren erfolgt sind.

Bei der Personengesellschaft löst sowohl der Gesellschafterwechsel als auch die Anteilsvereinigung GrEST aus, dagegen bei der Kapitalgesellschaft nur die Anteilsvereinigung. Ein Grund für die unterschiedliche Besteuerung ist allerdings nicht ersichtlich.

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen.

Anwachsung bei der Personengesellschaft: Überträgt der vorletzte Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Anteile an den verbleibenden Gesellschafter, dann geht damit die Personengesellschaft unter; das Gesellschaftsvermögen geht ex lege auf den verbleibenden Gesellschafter über („Anwachsung“). Betreffend das Grundvermögen in der Gesellschaft liegt dann ein Eigentumserwerb ohne vorangegangenen Verpflichtungsgeschäft vor (siehe oben Punkt 2). Davon zu unterscheiden ist die Anteilsvereinigung (siehe oben); für sie genügt es, wenn 95% des Gesellschaftsvermögens in der Hand eines Gesellschafters vereinigt wird, die Gesellschaft also weiter besteht.

Bemessung der GrEST bei Anteilsvereinigung und Gesellschafterwechsel: Da es bei der Anteilsvereinigung und beim Gesellschafterwechsel keine Gegenleistung für ein konkretes Grundstück gibt, bemisst sich die GrEST in diesen Fällen vom Wert der Grundstücke, die sich im Gesellschaftsvermögen befinden (siehe dazu unten Tz 468).

3. Begriff des Grundstücks (§ 2)

Unter „Grundstück“ iSd GrEStG ist ein Grundstück iSd Zivilrechts zu verstehen. Zum Grundstück gehören 464

- der Grund und Boden,
- das Gebäude,
- der Zuwachs (Pflanzen, Tiere) und
- das Zugehör (zB Hotelinventar).

Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, zählen jedoch nicht zum Grundstück.

Betriebsanlagen erfüllen gegenüber dem Grundstück einen selbständigen wirtschaftlichen Zweck, zB Kesselanlagen, Tanks, Kräne.

Dem Grundstück stehen außerdem gleich

- Baurechte,
- Gebäude auf fremdem Grund (Superädifikate; zB Gartenhaus auf Pachtgrund).

4. Ausnahmen von der Besteuerung (§ 3)

Von der GrESt sind insbesondere ausgenommen:

465

- Der **Erwerb eines Grundstückes aus Anlass eines unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Betriebserwerbes** bis zu einem Wert des Grundstückes von **900.000 €** (Freibetrag). Die Übertragung muss altersbedingt (Vollendung des 55. Lebensjahres) oder wegen Erwerbsunfähigkeit erfolgen (siehe § 3 Abs 1 Z 2 und Z 2 a).
- Der **unentgeltliche Erwerb einer gemeinsamen Wohnstätte durch (Ehe-)Partner** (sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen, siehe § 3 Abs 1 Z 7 und Z 7 a).
- Erwerbe zur **Flurbereinigung**.
- Der Erwerb eines Grundstückes im Zusammenhang mit einem (drohenden) **behördlichen Eingriff** (zB Anschaffung eines Ersatzgrundstückes wegen einer Enteignung).

Die **Realteilung** eines im Miteigentum stehenden Grundstückes ist befreit, soweit das erworbene Alleineigentum dem früheren Quoteneigentum entspricht. Nicht befreit ist dagegen der Übergang eines Grundstückes von einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter (auch nicht in Höhe seines Anteils an der Personengesellschaft).

Bei **Neugründung einer Gesellschaft** ist die Einbringung von Grundstücken auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage von der GrESt ausgenommen, soweit Gesellschaftsrechte an der neu gegründeten Gesellschaft als Gegenleistung gewählt werden (§ 1 Neugründungs-Förderungsgesetz).

5. Bemessungsgrundlage (§§ 4 bis 6)

- 466 Als Bemessungsgrundlage für die GrESt kommen in Betracht der
- Wert der Gegenleistung
 - Grundstückswert
 - Einheitswert

Wert der Gegenleistung

- 467 Grundsätzlich bemisst sich die GrESt vom **Wert der Gegenleistung** (Kaufpreis) zuzüglich den mitübernommenen Verpflichtungen (zB Schulden, Fruchtgenussbelastung), mindestens vom Grundstückswert.

Beispiele:

1. A bezahlt B als Kaufpreis für ein Grundstück 1 Mio €. Außerdem übernimmt B eine Hypothek von 300.000 € und ein Fruchtgenussrecht in Höhe von 200.000 €, das sich A vorbehalten hat.
Bemessungsgrundlage: 1 Mio € plus 200.000 € plus 300.000 €, Summe 1,5 Mio €
2. A schenkt B ein Grundstück im Wert von 1 Mio € („Grundstückswert“, siehe dazu unten), A behält sich ein Fruchtgenussrecht in Höhe von 200.000 € vor und B übernimmt eine Hypothek von 300.000 €.

Bemessungsgrundlage: 1 Mio €

Erklärung für das (scheinbar) unterschiedliche Ergebnis:

Wenn B im ersten Beispiel 1 Mio € als Kaufpreis leistet, außerdem eine Hypothek von 300.000 € übernimmt und zusätzlich dem Verkäufer ein Fruchtgenussrecht von 200.000 € einräumt, dann hätte er für dasselbe unbelastete Grundstück 1,5 Mio € bezahlen müssen (Kaufpreis plus übernommene Lasten).

Im zweiten Beispiel bemisst sich die GrESt nicht von der Gegenleistung, sondern vom Grundstückswert (§ 4). Der Grundstückswert schließt aber die übernommenen Lasten bereits mit ein.

Wird der **Kaufpreis gestundet**, erfolgt keine Abzinsung des Kaufpreises.

USt als Teil der Gegenleistung: Veräußert ein Unternehmer ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen, dann ist die Veräußerung von der USt grundsätzlich befreit (§ 6 Abs 1 Z 9a UStG). Optiert allerdings der Unternehmer in der USt zur Steuerpflicht, um den Vorsteuerabzug nicht rückgängig machen zu müssen, unterliegt also die Veräußerung des Grundstücks der USt, dann gehört auch die USt zur Bemessungsgrundlage für die GrESt (siehe dazu Tz 335, § 6 Abs 2 UStG).

Bauherrenproblem: Wird nur der Grund und Boden gekauft und später ein Gebäude darauf errichtet, so unterliegt nur der Grund und Boden der GrESt. Ein Problem (das sogenannte Bauherrenproblem) stellt sich allerdings dann, wenn der Verkäufer (der zB zugleich Bauunternehmer ist) den Grund und Boden mit einem von ihm noch zu errichtenden Gebäude verkauft. Verkauft er das noch zu errichtende Gebäude zu einem Fixpreis (er trägt das Risiko der Bauführung), dann wird der Fall genauso behandelt wie der Verkauf eines bebauten Grundstücks; der Kaufpreis für das noch zu errichtende Gebäude unterliegt dann ebenfalls der GrESt. Trägt dagegen der Käufer das Risiko der Bauführung, ist also der Käufer Bauherr, dann unterliegen die Kosten der Bauführung nicht der GrESt.

Grundstückswert iS des § 4

Fehlt eine Gegenleistung (Entgelt; insbesondere bei einer Schenkung oder Erbschaft), dann muss als Bemessungsgrundlage der **Grundstückswert** ermittelt werden, von dem dann die GrESt berechnet werden kann. Der Grundstückswert ist aber auch dann Bemessungsgrundlage, wenn zB bei einer Personengesellschaft oder bei einer Kapitalgesellschaft die Gesellschafter wechseln und deshalb GrESt ausgelöst wird. Denn aus dem Kaufpreis zB für die Anteile an einer Kapitalgesellschaft lässt sich idR nicht eine Gegenleistung für die im Gesellschaftsvermögen vorhandenen Grundstücke ableiten. 468

Nach der eigentlichen Zielsetzung des Gesetzes sollte der Grundstückswert iS § 4 dem Verkehrswert, also in etwa dem Wert der Gegenleistung entsprechen; in der Praxis weicht aber der idR nach formalen Kriterien ermittelte Grundstückswert vom Verkehrswert erheblich ab.

Daher ist die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bei der Anteilsvereinigung oder beim Gesellschafterwechsel idR deutlich niedriger als bei einem Erwerb des Grundstücks gegen Entgelt. Dazu kommt ein erheblich niedrigerer Steuersatz (siehe unten). Insofern ist es daher idR günstiger, die Anteile an einer Immobilien-GmbH zu erwerben und nicht das Grundstück unmittelbar.

Zur Ermittlung des „Grundstückswerts“ sieht das Gesetz bzw die Grundstückswertverordnung folgende Möglichkeiten vor:

- **Pauschalbewertung nach der Grundstückswertverordnung** (idR der niedrigste Wert); ermittelt wird die Summe aus dem Wert des Grund und Bodens und des Gebäudes;
- durchschnittlicher Verkehrswert, abgeleitet aus einem **Immobilienpreisspiegel**;
- individuell ermittelter Verkehrswert auf Grund eines **Schätzungsgutachtens**.

Auch wenn der Grundstückswert nach der Grundstückswertverordnung (GrWV) regelmäßig der niedrigste Wert sein wird und damit die günstigste Bemessungsgrundlage für die GrESt ergibt, besteht sein wesentlicher Nachteil darin, dass das Verfahren nach der Verordnung kompliziert und damit auch kostenaufwendig ist. Bei einem Grundstück von nur geringem Wert und damit auch einer nur geringen GrESt kann die Berechnung des Grundstückswertes durch den Notar oder Rechtsanwalt dann unverhältnismäßig teuer sein. – Damit stellt sich allerdings das System der Bemessung nach dem Grundstückswert selbst in Frage.

Von der Grundstückswertverordnung zur GrESt ist die Grundanteilsverordnung zur ESt zu unterscheiden (dazu Tz 136).

Einheitswert

Der **Einheitswert** nach dem Bewertungsgesetz ist beim Erwerb von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken vorgesehen (idR sehr niedrige Werte, weit unter dem Verkehrswert oder auch unter dem Wert nach der Grundstückswertverordnung). 469

6. Tarif (§ 7)

- 470 Für den **Steuertarif** sind zu unterscheiden
- entgeltliche Erwerbe (idR von der Gegenleistung zu bemessen);
 - unentgeltliche Erwerbe (vom Grundstückswert zu bemessen), wobei unter Familienangehörigen auch entgeltliche Erwerbe als unentgeltliche Erwerbe gelten;
 - Sonderfälle.

1. Entgeltliche Erwerbe

- 471 Bei **entgeltlichen Erwerben** beträgt die GrESt im Allgemeinen 3,5% der Gegenleistung.
- Entgeltliche Erwerbe von Familienangehörigen unterliegen nicht dem allgemeinen Tarif, sondern werden wie unentgeltliche Erwerbe behandelt (siehe unten).

Der **Tausch von zwei Grundstücken** ist auf beiden Seiten ein entgeltlicher Erwerb. Die GrESt bemisst sich dann vom Verkehrswert des jeweils anderen Grundstücks (und nicht vom „Grundstückswert“ iS des § 4).

2. Unentgeltlicher Erwerb und entgeltliche Erwerbe in der Familie

- 472 **Unentgeltliche Erwerbe** (Schenkungen, Erwerbe von Todes wegen) bemessen sich nach dem **Grundstückswert iSd § 4** und unterliegen einem **begünstigten Stufentarif**.

Mit unentgeltlichen Erwerben werden gleichbehandelt

entgeltliche Erwerbe in der Familie: Der Kreis der Familie ist hier weit gefasst (Ehegatten, Lebensgefährten, Verwandte und Verschwägerte in gerader Linie, Geschwister, Neffen, Nichten, Pflegekinder ua; Verweis auf § 26 a Gerichtsgebührengesetz).

Die Gleichstellung entgeltlicher Erwerbe in der Familie mit unentgeltlichen Erwerben ist nicht nur wegen des begünstigten Stufentarifs vorteilhaft. Ein idR noch größerer Vorteil besteht in der Bemessungsgrundlage, weil der Grundstückswert iS des § 4 idR erheblich niedriger ist als das gezahlte Entgelt (Gegenleistung).

Nach dem Stufentarif beträgt für unentgeltliche Erwerbe die Steuer:

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

Zusammenrechnung mehrerer Erwerbe: Im Hinblick auf den Stufentarif sind mehrere Erwerbe von denselben Personen zusammenzurechnen, wenn sie innerhalb von fünf Jahren erfolgen.

Bei **teilentgeltlichen Erwerben** ist zu unterscheiden:

- der unentgeltliche Teil unterliegt dem begünstigten Steuertarif,
- der auf die Gegenleistung entfallende Anteil unterliegt dem Normalsteuersatz von 3,5%.

Teilentgeltliche Erwerbe sind solche, bei denen die Gegenleistung mehr als 30 bis 70% des Grundstückswertes beträgt. Bis zu 30% gilt der Erwerb als unentgeltlich, über 70% als entgeltlich (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a).

Liegt eine Gegenleistung vor, lässt sich aber ihr Wert (ihre Höhe) nicht ermitteln, dann werden 50% des Grundstückswertes als Gegenleistung angenommen (gilt somit als teilentgeltlich, § 7 Abs 1 Z 1 lit d). Beispiel: Vorbehalt, die Wohnung weiter mitbenützen zu können (anders beim alleinigen Nutzungsrecht).

Da auch teilentgeltliche Erwerbe innerhalb der Familie wie unentgeltliche Erwerbe besteuert werden, reduziert sich der Anwendungsbe- reich für teilentgeltliche Erwerbe auf Erwerbe von Nichtfamilienangehörigen. Daher wird die Bedeutung teilentgeltlicher Erwerbe in der Praxis gering sein.

Beispiele:

1. A schenkt B ein Grundstück im Wert von 200.000 €. B hat eine Hypothek in Höhe von 80.000 € zu übernehmen.

Sind A und B untereinander keine Familienangehörige, dann unterliegen 120.000 € dem Steuersatz von 0,5% und 80.000 € dem Normalsteuersatz von 3,5%.

Sind dagegen A und B Familienangehörige, dann gilt der gesamte Erwerb als unentgeltlich; die Steuer beträgt 0,5% von 200.000 €.

2. Die Mutter schenkt der Tochter ihre Eigentumswohnung; die Tochter verpflichtet sich zur Pflege der Mutter im Fall der Bedürftigkeit. Unabhängig davon, dass der Wert der Auflage (Pflichtverpflichtung) sich nicht ermitteln lässt, gilt der Erwerb auf Grund des Familienverhältnisses jedenfalls als unentgeltlich. Die Pauschalregelung (50% des Grundstückswertes) kommt daher nicht zur Anwendung. Dagegen würde bei Nichtfamilienangehörigen ein teilentgeltlicher Erwerb vorliegen; die Auflage wäre in Höhe des halben Grundstückswertes mit dem Normalsteuertarif zu versteuern (wohl unbefriedigend, wenn eine übernommene Pflege mit GrESt belastet wird).

Ratenzahlungen: Bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben kann die Entrichtung der Steuer auf fünf Jahre verteilt werden (mit Zuschlägen).

Die praktische Bedeutung von Ratenzahlungen wird wohl nur gering sein, weil die Eintragung in das Grundbuch idR von der vollständigen Entrichtung der GrESt abhängig ist (Unbedenklichkeitsbescheinigung; § 160 BAO).

3. Sonderfälle

Abweichend vom allgemeinen Steuersatz (3,5%) beträgt die GrESt	473
– bei Unternehmensübertragungen vom Grundstückswert (so- weit nicht die Befreiung eingreift; siehe oben)	0,5%
– bei Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigung, Umgründungen vom Grundstückswert	0,5%
– bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen soweit vom Ein- heitswert zu bemessen	2%