

Teil I

1. Kapitel

Historie und Grundlagen zur Grunderwerbsteuer

Lang

Literatur: *Arnold/Bodis*, GrESt (2020); *Beiser*, Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu, SWK-Spezial Februar 2015; BMF-Info vom 13. 5. 2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des Abg-ÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 4.1.; *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern II – Grunderwerbsteuer (2016); *Ofner*, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 2015/901; *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009); *Vondrak/Kunz*, Vermögensofopfertheorie und GrESt, *ecolex* 2016, 624.

Die Grunderwerbsteuer ist eine Steuer auf den Rechtsverkehr und damit als Verkehrssteuer zu kategorisieren. Neben rechtlichen sind auch wirtschaftliche Vorgänge für die GrESt-Pflicht maßgeblich. Grundlage für die Steuerpflicht ist der Übergang von Grundstücken und nicht der Besitz.¹ **1.1**

Die Erhebung der GrESt beruht auf fiskalischen Hintergründen und kann durch Gewährung von Steuerbegünstigungen auch rechtspolitische Zwecke wie die Flurbereinigung verfolgen.

Die Grunderwerbsteuer ist in Österreich, historisch gesehen, laufend gewachsen und betrifft viele Österreicher. Sie begegnet uns in unterschiedlichen Lebensbereichen – sei es beim Erwerb eines Baugrundes, einer Eigentumswohnung über betrieblich genutzte Grundstücke bis zur Erbschaft oder Schenkung von Immobilien. **1.2**

Die Grunderwerbsteuer ist eine Rechtsverkehrssteuer, die den Erwerb von inländischen Grundstücken besteuert.² Der Besteuerung unterliegen gem § 1 GrEStG Rechtsvorgänge, die den Erwerb von Eigentum am Grundstück (Abs 1) und die Verschaffung der Verwertungsbefugnis (Abs 2) zum Ziel haben.³ Während unter Abs 1 die klassischen Fälle eines Grundstückserwerbs wie Kauf,⁴ Tausch,⁵ Schenkung⁶ zu subsumieren sind, fallen unter Abs 2 ua die Einräumung von Nutzungsrechten oder Baurechten, Treuhandverhältnisse oder die freiwillige Versteigerung von Grundstücken gem § 87a Notariatsord- **1.3**

1 Vgl *Arnold* in *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (17. Lfg 2020) zu § 1 GrEStG Rz 1.

2 Vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 2 und 4.

3 Vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 1–2.

4 Vgl *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) § 1 Rz 10.10 ff; vgl auch *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 166 ff.

5 Vgl *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) § 1 Rz 10.23 ff; vgl auch *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 176 ff.

6 Vgl *Takacs*, Grunderwerbsteuergesetz⁵ (2009) § 1 Rz 10.78 ff; vgl auch *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 183 d.

nung.⁷ Der Wegfall eines Fruchtgenussrechtes von Todes wegen führt uE nicht zum Anfall von GrESt, da kein Erwerbsvorgang gem § 1 GrEStG gegeben ist.⁸

- 1.4** Gem § 4 Abs 1 GrEStG dient grundsätzlich der Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die GrESt. Das GrEStG geht von einer weiten Begriffsdefinition der Gegenleistung aus: Jede nur denkbare Leistung, die der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes verspricht, bildet einen Teil der Bemessungsgrundlage.⁹ Unter den Begriff der Gegenleistung fallen insbesondere nicht nur die für den Erwerb des Grundstücks aufgewendeten Geld- und Sachleistungen, sondern auch jegliche vorbehaltenen Nutzungen und Leistungen des Veräußerers (zB ein vorbehaltenes Wohnrecht, ein Fruchtgenussrecht). Diese sind bei der Berechnung des Werts der Gegenleistung zu berücksichtigen und erhöhen den Wert entsprechend. Folglich kann der Wert der Gegenleistung und somit die Bemessungsgrundlage für die GrESt nicht durch die Vereinbarung von vorbehaltenen Nutzungen und Leistungen verringert werden.¹⁰

Eine Leistung ist allerdings nur als Gegenleistung zu bewerten, wenn ein kausaler Zusammenhang zwischen der Leistung und dem Grundstückserwerb besteht. „Die Leistung muss mit der Erwerbung des Grundstücks in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhanges vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen ist.“

- 1.5** Gem § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG zählen auch auf dem Grundstück ruhende Belastungen zur Gegenleistung, soweit es zu einem Übergang der Belastungen kraft Gesetzes auf den Erwerber des Grundstücks kommt (zB Fruchtgenussrechte).¹¹ Von dieser Regelung werden jedoch dauernde Lasten im Gesetz ausdrücklich ausgenommen. Dauernde Lasten können sich sowohl aus öffentlich-rechtlichen Bestimmungen und Rechtsverhältnissen als auch aus privatrechtlichen Rechtsverhältnissen ergeben.¹² *Beiser* führt als Beispiele etwa „Leitungsrechte nach dem Elektrizitätsweggesetz, immerwährende Grunddienstbarkeiten, Wasserbezugsrechte, Weiderechte, [oder] Notwegedienstbarkeiten“ an.¹³

Gem § 5 Abs 3 GrEStG sind Leistungen des Erwerbers an Dritte im Gegenzug für deren Verzicht auf den Erwerb des Grundstücks und Gegenleistungen, die Dritte an den Veräußerer erbringen, damit der Erwerber das Grundstück erhält, zur Gegenleistung hinzuzuzählen. Eine Grundstücksverlosung wäre etwa ein Beispiel einer Gegenleistung von Dritten im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks. Die Bemessungsgrundlage (= Wert der Gegenleistung) würde sich in diesem Fall aus der Summe der Erlöse aus dem Losverkauf ergeben.¹⁴

7 Vgl *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 1 Rz 296; vormals § 191 AußStrG.

8 Vgl *Arnold* in *Arnold/Bodis*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (14. Lfg) § 1 Rz 291 c; vgl auch *Vondrak/Kunz*, Vermögensopfertheorie und GrESt, *ecolx* 2016, 626.

9 Vgl VwGH vom 24. 5. 2012, 2009/16/0321; vgl auch *Fellner*, *Gebühren und Verkehrssteuern II* (15. Lfg) § 5 Rz 5.

10 Vgl *Beiser*, *Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu*, SWK-Spezial Februar 2015, Rz 3.

11 Vgl *Fellner*, *Gebühren und Verkehrssteuern II Grunderwerbsteuer* (15. Lfg) § 5 Rz 158–159.

12 Vgl *Beiser*, SWK-Spezial Februar 2015 Rz 3–5.

13 *Beiser*, SWK-Spezial Februar 2015 Rz 5.

14 Vgl *Beiser*, SWK-Spezial Februar 2015 Rz 6.

Bewertet wird die Gegenleistung mit dem gemeinen Wert im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld, dh mit jenem Wert, „der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre“.¹⁵

Gibt es keine Gegenleistung oder liegt die Gegenleistung unter dem Grundstückswert, ist der Grundstückswert als (Mindest-)Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Aufgrund der möglichen Schwierigkeiten bzw teilweisen Unmöglichkeit der Feststellung einer Gegenleistung im Falle von Anteilsübertragungen, Anteilsvereinigungen und Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz ist in diesen Fällen stets der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.¹⁶ Auch bei (grundsätzlich als unentgeltlich zu qualifizierenden) Erwerben innerhalb der Familie, bei Erwerben von Todes wegen und beim Erwerb von Wohnungseigentum bei Tod des Partners (§ 14 Abs 1 Z 1 WEG) dient immer der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die GrESt (§ 4 Abs 1 GrEStG).¹⁷ **1.6**

Die mit 1. 1. 2016 in Kraft getretene GrWV sieht grundsätzlich zwei Möglichkeiten für die Ermittlung des Grundstückswerts vor: die Pauschalwertmethode (§ 2 GrWV) und die Ermittlung mithilfe eines geeigneten Immobilienpreisspiegels (§ 3 GrWV). § 1 GrWV hält explizit fest, dass der Steuerschuldner die Wahl hat, welche Methode der Wertermittlung er für jede einzelne wirtschaftliche Einheit anwendet. Kommt es bspw zum Erwerb mehrerer wirtschaftlicher Einheiten in einem Zug, wäre es durchaus möglich, dass der Grundstückswert einer wirtschaftlichen Einheit durch das Pauschalwertmodell ermittelt wird, der Grundstückswert einer anderen Einheit anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels und der Grundstückswert einer weiteren wirtschaftlichen Einheit durch Beibringung eines Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen.¹⁸ Angemerkt sei in diesem Zusammenhang, dass in der Praxis dasselbe Einheitswertaktenzeichen als Abgrenzungskriterium für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit herangezogen werden kann.¹⁹ Laut BMF-Info vom 13. 5. 2016 sind – sofern die Anwendungsvoraussetzungen für beide Ermittlungsmethoden vorliegen – beide Ermittlungsmethoden durchzuführen. Der niedrigere Wert ist als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.²⁰ **1.7**

Neben der Pauschalwertmethode und der Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels besteht zudem die Möglichkeit, den Nachweis (insb durch Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen) zu erbringen, dass das Grundstück einen im Vergleich zum Grundstückswert geringeren gemeinen Wert aufweist (§ 4 Abs 1 GrEStG).

15 § 10 Abs 2 BewG; vgl auch *Arnold/Hristov* in *Arnold/Arnold*, Grunderwerbsteuergesetz 1987 (12. Lfg) § 5 Rz 15 oder *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern II Grunderwerbsteuer (15. Lfg) § 5 Rz 25.

16 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 36.

17 Vgl ErläutME 159/ME 25. GP 13.

18 Vgl *Ofner*, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 2015, 675.

19 Vgl *Ofner*, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 2015, 680, Fn 3.

20 Vgl BMF-Info vom 13. 5. 2016, Vorgangweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, 4.1.

- 1.8** Die Notwendigkeit einer Legaldefinition der Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit im Rahmen des GrEStG ergab sich durch die steuerliche Begünstigung eines unentgeltlichen Erwerbs durch den im Rahmen des StRefG 2015/2016 neu eingeführten Stufentarif.²¹ Dabei beträgt die GrESt beim unentgeltlichen Erwerb
- für die ersten EUR 250.000 0,5%
 - für die nächsten EUR 150.000 2%
 - darüber hinaus 3,5%
- 1.9** Gem § 7 Abs 1 lit a GrEStG ist ein Erwerb dann als unentgeltlich zu qualifizieren, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30% des Werts des erworbenen Grundstücks beträgt. Gegenleistungen, die 30% des Grundstückswerts nicht übersteigen, sind unschädlich für die Beurteilung eines Erwerbs als unentgeltlich. Ein typischer Anwendungsfall wäre die Übernahme von Schulden durch den Schenkungsnehmer im Rahmen einer Schenkung. Diese Schuldenübernahme führt nicht zu einem Verlust der Anwendbarkeit des Stufentarifs, sofern Unentgeltlichkeit bzw Teilentgeltlichkeit gewährleistet bleibt.²²
- Von einem teilentgeltlichen Erwerb ist hingegen dann auszugehen, wenn die Gegenleistung mehr als 30% des Grundstückswerts, jedoch nicht mehr als 70% desselben, beträgt. In diesem Fall ist der Erwerb in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Für den unentgeltlichen Teil ist der Stufentarif anwendbar, der entgeltliche Teil wird mit dem GrESt-Normalsatz von 3,5% besteuert.²³ Ein entgeltlicher Erwerb liegt schließlich im Falle einer Gegenleistung vor, die mehr als 70% des Grundstückswerts beträgt. Der Erwerb wird zur Gänze mit 3,5% besteuert.²⁴
- 1.10** Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG gelten Erwerbe von Todes wegen oder der Erwerb von Wohnungseigentum im Falle des Todes des Partners (§ 14 Abs 1 Z 1 WEG) jedenfalls als unentgeltlich. Ebenso wird jeder Erwerb unter Lebenden im Familienverband als unentgeltlich qualifiziert (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG), unabhängig davon, ob eine Gegenleistung vorliegt und wie hoch diese allfällig ist. Neu eingeführt wurde mit dem StRefG 2015/2016 der Verweis auf § 26a Abs 1 Z 1 GGG in § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG.
- 1.11** Die Beurteilung eines Erwerbs als unentgeltlich hat zur Folge, dass der Stufentarif und der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrESt herangezogen werden. Die Gewährung einer Gegenleistung bleibt außer Betracht (zB Übernahme von Schulden durch den Erwerber, Gewährung von Wohn- oder Fruchtgenussrechten iZm der erworbenen Liegenschaft). Der anzuwendende Steuersatz richtet sich allein nach dem in § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG mit dem StRefG 2015/2016 neu eingeführten Stufentarif (mit Zusammenrechnung und im Falle von begünstigten Betriebsübergaben nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG mit Deckelung). Ebenso ist gem Abs 3 über Antrag eine Verteilung der GrESt auf zwei bis fünf Jahre möglich.²⁵

21 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

22 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

23 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

24 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

25 Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

Teilentgeltlichkeit liegt demgegenüber vor, wenn bei Erwerben eine Gegenleistung vorliegt und die Höhe der Gegenleistung nicht festgestellt werden kann. Das Gesetz geht in diesem Fall davon aus, dass die Gegenleistung die Hälfte des Grundstückswerts beträgt (§ 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG). Für die Berechnung der GrESt bedeutet dies, dass der unentgeltliche Teil des Grundstückswerts mit dem Stufentarif zu besteuern ist, während auf den entgeltlichen Teil der Normaltarif in Höhe von 3,5% anzuwenden ist.²⁶ **1.12**

Eine Unterscheidung in entgeltliche, teilentgeltliche und unentgeltliche Erwerbe ist in den Fällen eines Erwerbs durch Anteilsvereinigung, einer Übertragung aller Anteile und bei Umgründungsvorgängen nach dem UmgrStG nicht notwendig, da sich hier der Steuersatz stets auf 0,5% des Grundstückswertes beläuft (§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG).²⁷

Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht gem § 8 Abs 1 GrEStG, sobald ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht wurde. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung (§ 8 Abs 2 GrEStG). **1.13**

Steuerschuldner sind beim Erwerb kraft Gesetzes der bisherige Eigentümer und der Erwerber, bei Erwerben von Todes wegen und bei Schenkungen auf den Todesfall der Erwerber (§ 9 Z 1 GrEStG). Bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft ist Steuerschuldner die Personengesellschaft (§ 9 Z 3 lit a GrEStG), bei Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden (§ 9 Z 3 lit b GrEStG), bei Vereinigung von mindestens 95% der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand einer Unternehmensgruppe die am Erwerbsvorgang Beteiligten (§ 9 Z 3 lit c GrEStG). **1.14**

Zusammengefasst sollen alle Vorgänge von der Grunderwerbsteuer erfasst werden, mit welchen in irgendeiner Weise ein Grundstücksverkehr verbunden ist. Die Berechtigung zur Erhebung der Steuer wird in der Finanzwissenschaft darin gesehen, dass sowohl der Verkäufer wie auch der Käufer, und zwar jeder von seinem Standpunkt aus, in einem auf einen Wechsel im Grundeigentum abzielenden Rechtsgeschäft einen Vorteil erblicken. Durch das motivierte Handeln jedes Vertragspartners werden außerdem die Rechtseinrichtungen des Staates berührt bzw zur Durchführung und Durchsetzung des Rechtes in Anspruch genommen. Dementsprechend erscheint es gerechtfertigt, einen solchen Vorgang einer Steuer zu unterwerfen, wobei die Erwägung nahe liegt, dass die meisten Verkehrsteuern keinen tieferen Sinn haben, als dem Staat Geld zu bringen.²⁸ **1.15**

²⁶ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

²⁷ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 40.

²⁸ Vgl *Fellner*, GrEStG § 1, Rz 10f.

Teil II – Allgemeiner Teil

2. Kapitel

Übertragungen auf Grundlage eines Rechtsgeschäfts

Lang/Koppensteiner

Abl/Frech, Praxishandbuch OG (2021); *Arnold*, Gebührenpflicht für Sachdividenden? GesRZ 2010, 99; *Arnold/Bodis*, GrESt (2020); *Artnet/Kohlmaier*, Praxishandbuch Immobilienrecht (2020); *Aumayr*, Das Bauherrenmodell im Ertragsteuer- und Verkehrssteuerrecht (2021); *Beiser*, Baurecht und Baurechtswohnungseigentum im Abgabenrecht (2019); *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften (2016); *Elisabeth Marecek*, Grunderwerbsteuer: Vertragserrichtungskosten bei beiderseitigem Auftrag zur Vertragserrichtung, taxlex 2020, 30; Ergänzung der Information des BMF vom 13. Mai 2016 zum Grunderwerbsteuergesetz, BMF-010206/0058-VI/5/2016; *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern II – Grunderwerbsteuer (2016); GS Arnold, GmbH & Co KG² (2016); *Hirschler/Fuhrmann/Bernwieser* (Hrsg), Umgründungen und Immobilien, in FS Gottfried Sulz (2022); *Hirschler/Sulz/Oberkleiner*, Downstream-Verschmelzung – GrESt für Anteilsauskehr erst mit Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch, BFGjournal 2020, 411; Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016; Info des BMF vom 4. 12. 2017, BMF-010206/0094-IV/9/2017; *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ (2015); *Kovar/Wahrlich/Zorman* (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien³ (2019); *Lattner*, Erste Stellungnahme des BMF zu verschiedenen Grunderwerbsteuerrelevanten Sachverhalten, SWK 19/2016, 849; *Leyrer*, Steuerliche Behandlung von Fruchtgenussvereinbarungen (2021); *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG (2017); *Ruhm/Kerbl/Bernwieser* (Hrsg), Der Konzern im Gesellschafts- und Steuerrecht (2021); *Studera/Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks-/Liegenschaftstransaktionen (2013); *Takacs*, GrEStG⁵ (2009); *Taucher*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Grunderwerbsteuerrecht, in GS Arnold, GmbH & Co KG² (2016).

Übersicht

	Rz
I. Einleitung	2.1
II. Kaufvertrag	2.8
III. Anwartschaftsverträge	2.9
IV. Bauherrenmodelle	2.10
V. Baurecht	2.11
VI. Fruchtgenussrecht	2.12
VII. Leasing und Sale-and-lease-back-Geschäfte	2.16
VIII. Gesellschaftsrechtliche Rechtsgeschäfte	2.17
IX. Umgründungen	2.18
X. Missbrauch	2.20

I. Einleitung

§ 1 Abs 1 Z 1 GrEStG normiert die Grunderwerbsteuerpflicht für Kaufverträge oder **2.1** Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstücks

begründen (Verpflichtungsgeschäft).²⁹ Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ist dann erfüllt, wenn der Erwerber seinen Anspruch auf eine Übereignung unmittelbar, allenfalls mittels Klage, durchsetzen kann.³⁰

- 2.2** Die Steuerpflicht wird durch den Abschluss eines Rechtsgeschäfts ausgelöst, welches den Anspruch auf Übereignung begründet³¹ und knüpft somit grundsätzlich an den Rechtsvorgang an. Der Übereignungsanspruch kann sowohl auf einseitigen (Testament,³² Optionsrecht,³³ Offerte³⁴ oÄ) als auch zweiseitigen Rechtsgeschäften (Verträgen) basieren. Der Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG ist bereits durch das Verpflichtungsgeschäft (Titel) und nicht erst durch das nachfolgende Erfüllungsgeschäft (Modus) verwirklicht.³⁵ Für die Gültigkeit des Rechtsgeschäfts kommt demnach nur dem Verpflichtungsgeschäft bei der Erfüllung der allgemeinen zivilrechtlichen Bestimmungen des 17. Hauptstückes des ABGB entscheidende Bedeutung zu. Die mehrmalige Veräußerung eines Grundstückes führt zur Steuerpflicht jedes einzelnen Verpflichtungsgeschäfts. Für die Steuerpflicht ist gänzlich unerheblich, ob eine Übereignung auf Dauer sein soll oder es sich nur um die Übertragung eines zeitlich begrenzten Anspruchs handelt.
- 2.3** Für das Zustandekommen eines Vertrages bedarf es gem § 861 ABGB einer übereinstimmenden Willenserklärung beider Vertragsparteien. Zur rechtlichen Qualifikation eines zweiseitigen Rechtsgeschäftes als Vertrag wird dabei nicht auf die gewählte Bezeichnung abgestellt, sondern auf den Inhalt der Vereinbarung.³⁶
- 2.4** Verträge können auch über die Übereignung von Grundstücken geschlossen werden, an denen der übertragenden Person kein Eigentum zusteht. Gegenstand des Kaufvertrages kann demnach auch eine fremde Sache sein.³⁷ Der rechtsverbindliche Abschluss eines Kaufvertrages über ein Bauwerk allein begründet die Grunderwerbsteuerpflicht, ohne Rücksicht darauf, wer Eigentümer der verkauften Liegenschaft ist.³⁸
- 2.5** Der Gegenstand des Erwerbsvorganges ergibt sich stets aus dem zu erfüllenden Verpflichtungsgeschäft. Der Umfang bestimmt sich dabei nicht nur nach dem im Rechtsgeschäft Vereinbarten, sondern auch durch alle, mit diesem Rechtsgeschäft in rechtlichem oder objektiv zeitlich und sachlichem Zusammenhang stehenden, Vereinbarungen, die zu einer Übertragung des Kaufgegenstandes führen.³⁹ Die Bestimmung des Gegenstandes des Erwerbs spielt eine maßgebliche Rolle für die Berechnung der Bemessungsgrundlage.

29 Vgl BGBl I 2018/62 vom 1. 1. 2018.

30 Vgl VwGH 3. 10. 1996, 95/16/0288, 0289, VwGH 2. 7. 1998, 97/16/0269, VwGH 24. 9. 2009, 2007/16/0172 zitiert aus *Fellner*, GrESt Rz 109.

31 Vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrESt G Rz 210; *Fellner*, Kommentierung zu § 1 GrEStG Rz 110.

32 Vgl *Welser/Zöchling-Jud*, Bürgerliches Recht II¹⁴ Rz 1982 ff.

33 Vgl VwGH 13. 12. 2012, 2010/16/0072 zitiert aus *Fellner*, GrESt Rz 110.

34 Vgl VwGH 29. 8. 2013, 2012/16/0159 zitiert aus *Fellner*, GrESt Rz 112.

35 Vgl *Takacs*, GrEStG⁵ § 1 Tz 6.12 zitiert in *Mechtler/Pinetz*, GrEStG Rz 211; *Fellner*, GrESt Rz 108.

36 Vgl VwGH 24. 9. 2009, 2007/16/0172 zitiert aus *Fellner*, GrESt Rz 113.

37 Vgl VwGH 19. 5. 1983, 16/2527/80

38 Vgl *Fellner*, GrESt Rz 116.

39 Vgl *Fellner*, GrESt Rz 117 nach BFH 16. 9. 1992, II R 75/89.

Die Besteuerung knüpft nur an den Zustand des Grundstücks an, nicht jedoch an die Zuordnung zu einem bestimmten Vertragstypus. Essenziell dabei ist jedoch, dass sich die hinreichende Bestimmtheit des künftigen Grundstücks bereits aus dem Rechtsgeschäft selbst ableiten lässt, um die Grunderwerbsteuer auszulösen. Eine erst nachträgliche Konkretisierung durch die Vertragsparteien genügt nicht.

Die bloße Punktation iSd § 885 ABGB begründet, im Gegensatz zu einem Vorvertrag, ebenso den Anspruch auf eine Leistung und genügt daher, die Grunderwerbsteuerpflicht gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG auszulösen.⁴⁰ Ein Vorvertrag gem § 936 ABGB hingegen stellt nur eine Verabredung dar, künftig miteinander kontrahieren zu wollen, und lässt keine Abgabepflicht nach dem GrEStG entstehen. **2.6**

Zu einer Abgabepflicht iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG kommt es ebenso wenig aufgrund der bloßen Beschränkung des Eigentums durch die Einräumung eines Fruchtgenussrechts oder der Verbücherung eines Belastungs- und Veräußerungsverbots. **2.7**

II. Kaufvertrag

Der Kaufvertrag ist grundsätzlich an keine Formvorschriften gebunden und kommt durch die Willensübereinstimmung der Parteien über Ware und Preis zustande. Dabei genügt sowohl hinsichtlich des Kaufpreises als auch hinsichtlich des Kaufobjektes die Bestimmbarkeit und nicht die konkreten (für die grundbücherliche Einverleibung notwendigen) Angaben zur Begründung der Grunderwerbsteuerpflicht.⁴¹ **2.8**

Beispiel 1

Y ist Eigentümer einer Liegenschaft, welche eine Gesamtfläche von 1.000 m² aufweist. Von dieser Gesamtfläche sollen 300 m² an X verkauft werden. Auf dieser Teilfläche befindet sich eine kleine Lagerhalle, welche vermietet ist.

Y schließt im Jahr 2023 mit X einen Kaufvertrag über die 300 m²-Fläche ab, wobei die Teilung des Grundstückes noch nicht erfolgte. Der Kaufpreis beläuft sich auf EUR 40.000 exkl USt (es wird keine Option ausgeübt). Im Kaufvertrag wird betreffend Teilungsplan eine Umsetzungsfrist von einem Jahr vereinbart, wonach die Eintragung in das Grundbuch erst in weiterer Folge möglich ist. Weiters wird im Kaufvertrag geregelt, dass X die Vertragserrichtungskosten (EUR 5.000) für den von Y beauftragten Rechtsanwalt trägt.

X bevorzugt ein lastenfreies Grundstück und leistet an den Mieter der Lagerhalle zuzüglich eine Ablösezahlung von EUR 5.000 für die Aufgabe seines Mietrechtes.

Wie ist der Sachverhalt grunderwerbsteuerlich zu würdigen?

Lösung Beispiel 1

Der Abschluss des Kaufvertrages im Jahr 2023 begründet die Grunderwerbsteuerpflicht nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG. Relevant dafür ist der Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, wonach ein durchsetzbarer Rechtsanspruch entsteht. Das Erfüllungsgeschäft, also die entsprechende Eintragung in das Grundbuch, ist für grunderwerbsteuerliche Zwecke iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG nicht von Bedeutung.

⁴⁰ Vgl BFG 1. 2. 2022 RV/1100091/2018; *Fellner*, GrESt Rz 143.

⁴¹ Vgl *Fellner*, GrESt Rz 176 ff.

Die Bemessungsgrundlage ist anhand von § 5 GrEStG zu bestimmen, wobei dabei jede geldwerte entgeltliche Leistung heranzuziehen ist, die für den Erwerb des Grundstücks zu entrichten ist. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat.⁴² Neben dem Kaufpreis ist auch jener Teil der Vertragserrichtungskosten der Bemessungsgrundlage beizupflegen, welche für den Verkäufer übernommen werden.⁴³

Unter sonstige Leistung iSd § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG sind auch Ablösezahlungen an Dritte für die Aufgabe seines Mietrechtes zu subsumieren, sofern ein zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang zum Erwerb besteht.⁴⁴

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich daher von EUR 50.0000 (EUR 40.000 zzgl EUR 5.000 Vertragserrichtungskosten zzgl EUR 5.000 Ablösezahlung) x 3,5% = 1.750.

III. Anwartschaftsverträge

- 2.9** Anwartschaftsverträge kommen häufig im Zusammenhang mit begünstigten Wohnungsverträgen vor. Die Wohnungsgenossenschaft räumt dabei dem Mieter das Recht ein, nach Ablauf einer bestimmten Zeit und zu bestimmten Bedingungen eine Wohnung zu kaufen. Aber auch einem „ganz normalen“ Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag geht häufig ein „Wohnungsanwartschaftsvertrag“ voraus. Anwartschaftsverträge werden auch im Zusammenhang mit Bauherrenmodellen abgeschlossen. Dabei wird nach Ablauf einer gewissen Zeit, in der eine dem Käufer zugeordnete Wohnung durch eine Gesellschaft vermietet wird, ein Ankauf der Wohnung vorgesehen.

Anwartschaftsverträge können bloße Vorverträge, bedingt aufschiebende Verträge oder bereits eine Punktation sein. Ob der Anwartschaftsvertrag bereits als Punktation zu einem Kaufvertrag über den Erwerb eines Liegenschaftsanteils anzusehen und daher Grunderwerbsteuerpflichtig ist, hängt davon ab, ob bereits die Erfüllung eines Übereignungsanspruchs durchgesetzt werden kann (Punktation oder aufschiebend bedingter Vertrag) oder nicht (Vorvertrag).⁴⁵

Grundlegend für die Beurteilung ist, dass das Kaufobjekt und der Kaufpreis bestimmt oder zumindest objektiv bestimmbar iSd § 869 ABGB sind und sich somit durch Auslegung ermitteln lassen. Der Kaufpreis muss demnach nicht explizit vereinbart werden, er darf nur nicht unbestimmt sein.⁴⁶

Beispiel 2 – Anwartschaftsverträge

X hat im Zuge eines Anwartschaftsvertrages⁴⁷ vom Wohnungseigentumsorganisator die schriftliche Zusage der Einräumung von Wohnungseigentum an einem bestimmten Geschäftslokal erhalten. Demnach war sie als Wohnungseigentumsbewerberin iSd § 23 Abs 1 WEG anzusehen

42 Vgl *Elisabeth Marecek*, Grunderwerbsteuer: Vertragserrichtungskosten bei beiderseitigem Auftrag zur Vertragserrichtung, *taxlex* 2020, 30 bzw *VwGH* 25. 11. 2015, Ro 2015/16/0034.

43 Vgl *Ressler/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG § 5 Tz 127.

44 Vgl *VwGH* Ra 2020/16/0018.

45 Vgl *Studera/Thunshirn*, Handbuch Besteuerung von Grundstücks-/Liegenschaftstransaktionen (2013), 94, Rz 213.

46 Vgl *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1, II. Rechtsvorgänge, die auf die Begründung eines Übereignungsanspruchs oder den Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück gerichtet sind (Abs 1) Rz 165 ff.

47 *Fellner*, GrESt Rz 156 nach *VwGH* 2. 7. 1998, 97/16/0269.