

DER

WEG

ZUM

ERFOLG !

Aktuelles zur GrESt

StB Univ. Lekt. Dr. Peter Brauner

17.01.2023

GrESt – Erwerbsvorgänge

§ 1 Abs 1 Z 1: Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen

Kauf, Tausch, Einlagen, Entnahmen

§ 1 Abs 1 Z 2: Eigentumserwerb, wenn kein Rechtsgeschäft gemäß Z 1 voraus gegangen ist

Gerichtliches Urteil, Einantwortung, Anwachsung

§ 1 Abs 1 Z 3: Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet

Erbschafts Kauf, Rückübertragung aus Treuhandverträgen

§ 1 Abs 1 Z 4 + Z 5: Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet (+ Erwerb eines Anspruches)

§ 1 Abs 2: Rechtsvorgänge, die es rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein Grundstück zu verwerten

ist subsidiär zu Abs 1 Z 1; wirtschaftliches Eigentum

§ 1 Abs 2a + Abs 3 Anteilsvereinigungen

2

GrESt – Bemessungsgrundlage

ALLAUDIT

- **Grundsätzlich Gegenleistung**
§ 4 Abs. 1 GrEStG: „Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), *mindestens* vom Grundstückswert. ...“
- **Grundstückswert (nur bei Grundvermögen) = Mindest- und Ersatzbemessungsgrundlage gem. GrWV**
- **Grundstückswert *immer* bei**
 - Tatbeständen gem. § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG (qualifizierter Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigungen ...)
 - Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz
 - Erwerben von Todes wegen und nach 14 Abs. 1 Z 1 WEG
 - Erwerben im Familienverband

3

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Bemessungsgrundlage

ALLAUDIT

Bei land- und forstwirtschaftlichem Vermögen:

1. **Grundsätzlich Gegenleistung**
2. **EINFACHER Einheitswert *immer* bei**
 - Tatbeständen gem. § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG (qualifizierter Gesellschafterwechsel, Anteilsvereinigungen ...)
 - Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz
 - Erwerben von Todes wegen
 - Erwerben im Familienverband

Die Bemessung nach dem Einheitswert bei der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke ist verfassungskonform – VfGH 27.09.2021, G 334/2020-7

3. **Gemeiner Wert bei**
 - unentgeltlichem Erwerb außerhalb des Familienverbandes
Es gibt keinen Bodenwert

4

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Gegenleistung

ALLAUDIT

Gegenleistung ist

- Summe von allem, was Erwerber an geldwerten Leistungen verspricht, und alles, was er sonst aufwendet, um Grundstück zu bekommen
- = Also jede nur denkbare Leistung, die der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten
 - *Kaufpreis inkl. Umsatzsteuer*
 - *Übernahme von Belastungen (Darlehen, Kredite ...)*
 - *dem Veräußerer vorbehaltene Nutzungen (Wohnrecht, Fruchtgenussrecht, Rentenleistungen)*
 - *Hinauszahlungen an Dritte*
 - *Nutzungsrechte an Dritte*
 - *Übernahme von Aufschließungskosten, wenn dazu bereits eine Verpflichtung des Veräußerers besteht*
 - ...

5

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Gegenleistung

ALLAUDIT

Vertragserrichtungskosten sind Teil der Gegenleistung

(BFG 23.09.2019, RV/3100704/2019)

Sofern die Beauftragung für die Vertragserrichtung dem Veräußerer zugeschrieben werden kann, sind die anfallenden Kosten, wenn sie vom Käufer übernommen werden, Teil der Gegenleistung.

Entscheidend dabei ist der tatsächliche Sachverhalt

Hier: im Rahmen eines Kaufes einer Eigentumswohnung im Zuge eines größeren Wohnbauprojektes, bei dem alle Nebenkosten, inkl. Kosten des Vertragsverfassers vom Käufer zu tragen waren.

6

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Gegenleistung

ALLAUDIT

Zu den Vertragserrichtungskosten:
Info BMF-010206/0115-IV/9/2019 vom 15.12.2019

Festlegung von Indizien, die für eine Beauftragung durch den Verkäufer und damit für die Einbeziehung der Vertragserrichtungskosten in die Bemessungsgrundlage sprechen:

- mehrere **gleichartige Kaufverträge** für mehrere Kaufverträge des Verkäufers
- Beauftragung des **Vertragsentwurfes durch den Verkäufer**
- **Beauftragung** durch den Käufer erst **bei Vertragsunterzeichnung** bzw. im Kaufvertrag
- **Zweisprachiger Kaufvertrag**
- Käufer muss die **Vertragserrichtungskosten an den Verkäufer** entrichten
- Formulierung im Kaufvertrag, der die **Datenweitergabe des Käufers an den Vertragsverfasser** erlaubt
- **Information über die Höhe** der Vertragserrichtungskosten an den Käufer erst **bei Vertragsunterzeichnung**
- Angaben zum Verkäufer im Vertrag eingearbeitet, jene des Käufers werden **handschriftlich** festgehalten
- Verkäufer beauftragt Dritten zur „**gesamten rechtlichen Durchführung des Objektes**“

7

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Gegenleistung

ALLAUDIT

Vertragserrichtungskosten: Offene Fragstellungen

Welche Kosten sind Teil der Vertragserrichtungskosten?

- Beglaubigungskosten
 - Kosten für Grundverkehrsgenehmigungen
 - Kosten der externen Steuerabwicklung
 - Grundbücherliche Eintragungsgebühren & Gerichtsgebühren
 - Kosten für Grundbuchauszüge, Hinterlegung Archivium/Cyberdoc
 - Bankspesen
 - Zusatzhonorar für die Errichtung eines Wohnungseigentumsvertrages
- Zentrale Frage: Übernimmt der Käufer Kosten, die sonst der Verkäufer tragen müsste?
 - Jedenfalls **nicht** Teil der Vertragserrichtungskosten sind Kosten aufgrund der Finanzierung des Käufers
 - In welchem Ausmaß sind pauschalierte Kosten anzusetzen?
 - Was, wenn die Vertragserrichtungskosten im Zeitpunkt der Selbstberechnung noch nicht feststehen?

8

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör I

ALLAUDIT

Grundstück und Zugehör (BFG vom 07.09.2021, RV/6100463/2020)

GrEStG Grundstücksbegriff ist zivilrechtlich auszulegen

§ 2 Abs. 1: „Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes.“

Gemäß § 294 ABGB => Zugehör ist, was mit einer Sache in fortdauernde Verbindung gesetzt wird

- Zuwachs,
- Gebrauch der Hauptsache ohne Nebensache nicht möglich,
- Zubehör im engeren Sinn: zum fortdauernden Gebrauche der Hauptsache bestimmt
 - Der Eigentümer der Nebensache muss auch Eigentümer der Hauptsache sein (Eigentümergegenständlichkeit);
 - Es muss eine dauerhafte Widmung der Nebensache für Zwecke der Hauptsache vorliegen;
 - Zwischen Haupt- und Nebensache muss ein räumliches Naheverhältnis bestehen, das den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessen ist, wobei eine vorübergehende Entfernung die Zubehöreigenschaft nicht ausschließt.

9

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör II

ALLAUDIT

Grundstück und Zugehör (BFG vom 07.09.2021, RV/6100463/2020)

Maßgebliche Gegenleistung: Wenn einheitlicher Kaufpreis für bewegliche und unbewegliche Sachen vereinbart wird, hat Aufteilung nach Verkehrswerten zu erfolgen.

- **Erlass des BMF vom 28.05.2013**, BMF-010206/0099-VI/5/2013 gültig ab 28.05.2013 => Erleichterungen im Zusammenhang mit der Berechnung der Grunderwerbsteuer
- Punkt 2. Aufspaltung einer einheitlichen Gegenleistung
Beim Kauf von Gebäuden (Wohnungen) samt Inventar bestehen keine Bedenken, die von den Parteien für das Inventar gewählten Ansätze als Wert anzuerkennen, wenn
 - a. eine detaillierte Liste mit der Bewertung der einzelnen Inventargegenstände vorliegt und
 - b. der Kaufpreis für das Inventar 10% des Gesamtkaufpreises, höchstens jedoch 10.000 Euro nicht übersteigt und
 - c. die Wertansätze für die einzelnen Inventargegenstände unter den Anschaffungskosten von vergleichbaren neuwertigen Gegenständen liegen.

10

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör III

ALLAUDIT

Grundstück und Zugehör (BFG vom 07.09.2021, RV/6100463/2020)

- KÜcheneinrichtung => Zugehör, dient der fortdauernden Benützung der Wohnung; objektivierte Zweckwidmung (OGH 28.8.1992, 3 Ob 79/91)
- Beleuchtungskörper => Zugehör im engeren Sinn
- Photovoltaikanlage => Zugehör, da es im ggst. SV Energieversorgung des Gebäudes dient, objektivierte Zweckwidmung
- Sauna => Zugehör, Verweis auf vergleichbare dt. Rechtslage und ö VwGH
- Einfriedung und Schwimmbiotop => körperliche Verbindung, Bestandteil des Grundstücks
- Bepflanzung => Zuwachs, Teil des Grundstücks
- Schließanlage => Bestandteil des Gebäudes
- Technik - Ausrüstung (Telefonanlage und EDV-Anschlüsse) => Büroeinrichtung und Büroausstattung in einem Büro- und Verwaltungsgebäude sind grundsätzlich als Zubehör des (Büro-)Gebäudes zu qualifizieren, unabhängig von Stilllegung des Betriebs

11

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör IV

ALLAUDIT

Grundstück und Zugehör (BFG vom 07.09.2021, RV/6100463/2020)

- Wertabschlag => nicht ansetzbar, da Bemessungsgrundlage die Gegenleistung ist
- Vorliegen von Maschinen oder sonstigen Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören:
Als Maschinen und Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören, sind alle von Menschenhand geschaffenen Gegenstände zu qualifizieren, die - ohne Gebäude zu sein - Zubehör eines Unternehmens sind, sodass das Unternehmenszubehör grundsätzlich aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer auszuscheiden ist
(vgl VwGH 21.2.1996, 94/16/0269; 31.8.2000, 97/16/0225).
- Im ggst. SV betraf dies nur die ehemals betrieblich verwendete Telefon- und EDV-Ausstattung

12

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör vs. Gegenleistung

ALLAUDIT

Zugehör oder Gegenleistung

Bestehendes Geschäftsmodell:

- Die Erwerber einer möblierten Wohnung können ihre Immobilie bis zu 4 Wochen im Jahr selbst nutzen.
- Zusätzlich besteht die Pflicht zur Unterfertigung eines Nutzungsüberlassungsvertrags hinsichtlich der touristischen Vermietung mit einer Betriebsgesellschaft: Der Betriebsgesellschaft obliegt die Gestaltung sowie Umsetzung der Einrichtung. Die Kosten für die Einrichtung werden eigens in Rechnung gestellt.

Frage:

- *Wie sind die Kosten für die Anschaffung der Einrichtung bzw. des Inventars bei Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu beurteilen?*

13

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Zugehör, Beispiel

ALLAUDIT

Zugehör oder Gegenleistung

Meinung Finanzverwaltung

- Als Gegenleistung gilt eine Leistung dann, wenn sie in einem kausalen, inneren Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks steht. Die Leistung muss mit dem Erwerb des Grundstücks in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhangs vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorgangs auszugehen ist.
- **Der Käufer lässt sich bei Vertragsabschluss in ein Gesamtkonzept Ferienanlage einbinden.**
Er erhält die Wohnung nur unter der Voraussetzung des Vertragsabschlusses mit der Betriebsgesellschaft und daher nur unter der Voraussetzung des Kaufs und der dauernden Benutzung des Inventars. Der Kaufpreis des Inventars ist daher Gegenleistung. Es besteht der innere Zusammenhang zwischen Leistung und Grundstückserwerb.

14

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Bauherr I

ALLAUDIT

„Bauherrenmodelle“

- Der Zustand des Grundstücks ist maßgebend, in dem dieses erworben werden soll.
- Nach stRsp des VwGH ist der Käufer nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er
 - auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
 - das Baurisiko zu tragen hat,
 - das finanzielle Risiko tragen muss.
- Bauherreneigenschaft in Verbindung mit Miteigentumsanteilen:
 - gemeinsamer Miteigentümerbeschluss notwendig (siehe BFG 15.05.2018 GZ RV/5101345/2014
 - inhaltsgleiche Erklärungen der Miteigentümer sind zu wenig (VwGH E 1992/03/26 90/16/0211 3)
 - Miteigentümereigenschaft muss gegeben sein

15

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Bauherr II

ALLAUDIT

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorgangs ist der bedungene Zustand des Grundstücks zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld (Kauf des Grundstücks samt zukünftigen Gebäude) maßgebend (vgl. § 8 Abs 1 GrEStG).

Sind die Miteigentümer in diesem Zeitpunkt keine Bauherren gemäß den Kriterien, entsteht auch bei nachträglicher vollständiger Änderung des Projekts keine Bauherreneigenschaft mehr. (vgl. UFS vom 30.08.2006, GZ. RV/1212-L/06)

Bemessungsgrundlage - Uneinheitliche Judikatur:

BFG vom 28.07.2014 GZ RV/7102171/2009:

- BMGL = Grundkosten + Baukosten + Planungskosten + Kosten Einbau-Küche + Kosten Stellplatzablässe
- *Nicht BMGL* = Rechtsanwaltskosten, Kosten für Hausverwaltung für die Erstvermietung, Steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Wirtschaftliche Betreuung, Finanzierungskonzept

BFG vom 25.03.2019 GZ RV/7100001/2017

- BMGL = auch: RAKosten, Kosten für Hausverwaltung, Steuerliche Beratung, Wirtschaftlichkeitsberechnungen, Wirtschaftl. Betreuung, Finanzierungskonzept

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Bauherr III

ALLAUDIT

VwGH 27.03.2003 99/16/0204, Abweisung Berufung

- Nach stRsp des VwGH ist als Gegenleistung alles anzusehen, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das Grundstück aufwenden muss, um es zu erhalten. Die Heranziehung der prognostizierten **Gesamtinvestitionskosten** (Hinweis E 28. Mai 1998, 97/16/0494) ist zu billigen, weil es stets darauf ankommt, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (Hinweis E 30. Mai 1994, 92/16/0144).

BFG vom 25.08.2022, RV/7103431/2016; Revision eingebracht

- "innerer Zusammenhang" zwischen in Anspruch genommenen Leistungen und dem Grundstückserwerb (einheitlichen Leistungsgegenstand) und Berücksichtigung der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ...
- Kauf der Liegenschaft und die Planung und Errichtung des auf der erworbenen Liegenschaft hergestellten Gebäudes
- In **BMGL**: alle **"sonstigen Kosten"** (Wirtschaftlichkeitsanalyse, Aufgaben Bevollmächtigte, wirtschaftliche Betreuung, Rechtsanwalt, Steuerberatung)
- **NICHT**: Aufwendungen für "Finanzierungsbeschaffung" und "sonstigen Erwerbsnebenkosten" (Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) sowie Betriebskosten Investitionsphase, Mieteinnahmen und Leerstellungsbetriebskosten

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Baurecht

ALLAUDIT

Zivilrechtliche Grundlagen

§ 1 Abs 1 BauRG: das Baurecht ist das

- dingliche,
- veräußerliche und
- vererbliche Recht,
- auf oder unter der Bodenfläche
- ein Bauwerk zu haben
- Begründung: Eintragung im Grundbuch
- Konkrete Vorgaben für die Ausgestaltung
- Weitere gesetzliche Anforderungen: zB: Mindest- und Höchstdauer
- Sonst freie Parteienvereinbarung: weitgehend freie Ausgestaltbarkeit (etwa beim Bauzins)
- Wiederbestellung: Kettenbaurechtsverträge sind möglich

18

© ALLAUDIT 17.01.2023

Entstehen des Baurechts

- **Entstehen durch Eintragung als Last des Grundstücks**
 - Grundsätzlich erstrangige Belastung
- **Zusätzliche Eröffnung einer Baurechtseinlage**
 - Zwei unabhängige Rechtsobjekte
 - Das Baurecht belastet immer den gesamten Grundbuchkörper (EZ)
 - Die Ausübung (Nutzungsmöglichkeit) des Baurechts kann aber auf einen Teil des Grundstücks im Baurechtsvertrag beschränkt werden
- **Bauwerk als Zugehör des Baurechts**
 - Das Bauwerk ist unselbständiger Bestandteil des Baurechts (wie bei einem Grundstück; keine Trennbarkeit von Bauwerk und Baurecht)
 - Baurecht tritt an die Stelle der Liegenschaft (unbewegliche Sache)

19

Rückfall des Baurechts

- **Entschädigungssumme frei vereinbar**
 - Gesetzlich dispositive Vorgabe: 25% des Verkehrswerts
 - Es kann auch die Demolierung vorgesehen werden
 - Entschädigungsloser Übergang des Gebäudes in das Eigentum des Liegenschaftseigentümers

20

GrESt – Baurecht

ALLAUDIT

Steuerrechtliche Behandlung bei Bestellung des Baurechts

Bemessungsgrundlage allgemein (Rechtslage VOR Änderung GrWV ab 2.10.2019)

- § 4 Abs 1 GrEStG: Gegenleistung, mindestens aber der Grundstückswert
- Bei Gegenleistung: Bewertung gem. § 15 Abs 1 BewG: Baurechtszins + sämtliche sonstige Leistungen
 - Errichtungskosten für Gebäude (BFG 6.3.2019, RV/7100895/2016)
 - Übernahme der Abbruchkosten (BFG 15.3.2019, RV/3100899/2018)
- „Der Gesamtwert von Nutzungen oder Leistungen, die auf bestimmte Zeit beschränkt sind, ist die Summe der einzelnen Jahreswerte abzüglich der Zwischenzinsen unter Berücksichtigung von Zinseszinsen. Dabei ist von einem Zinssatz in Höhe von 5,5 v. H. auszugehen. Der Gesamtwert darf das Achtzehnfache des Jahreswertes nicht übersteigen.“
- Berechnung des Kapitalwerts: Abzinsungsrechner auf der BMF-Homepage

ABER: VwGH 9.11.2022, Ro 2019/16/0007, 0008 (Vorjudikat vom 11.09.2018, Ra 2017/16/0005)

der gW eines Baurechtes ist eigenständig nach § 10 BewG zu ermitteln

21

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Baurecht

ALLAUDIT

VwGH 9.11.2022, Ro 2019/16/0007, 0008 (Zurückweisung der Revision)

Zur Zulässigkeit wird ergänzend vorgebracht, es stelle sich die Frage, ob die Abzinsung mit 3 % statt mit 5,5 % gemäß § 15 BewG zulässig ist.

- § 15 BewG regelt nur die Bewertung wiederkehrender Nutzungen und Leistungen; der dort geregelte Zinssatz von 5,5 % gilt daher nur für die Bewertung der Bauzinsverpflichtung als Gegenleistung, nicht aber für die Ermittlung des gW.
- Das BFG hat den Abzinsungssatz von 3 % mit der Niedrigzinspolitik am Finanzmarkt begründet; dass ihm dabei ein gravierender Fehler unterlaufen wäre, wird in der Revision nicht aufgezeigt.
- Dasselbe gilt für die Frage, ob der Kapitalwert der Bauzinsen nach § 15 BewG (inkl. Deckelung mit dem 18fachen des Jahreswertes) dem gW nach § 10 BewG entspreche: § 15 ist nur bei Ermittlung der Gegenleistung relevant.
- Zur Frage, ob der Gewinnverzicht aufgrund von „Kostenmieten“ (§ 14 WGG) bei der Ermittlung des gW zu berücksichtigen sei (die Baurechtsnehmerin ist eine gemeinnützigen Wohnbauträgerin), ist erneut auf § 10 BewG zu verweisen, wonach persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind.

22

© ALLAUDIT 17.01.2023

Weitere offene Fälle zur Bemessungsgrundlage bei Einräumung Baurecht

- BFG 18.4.2019, RV/3100679/2017, Revision anhängig unter **Ro 2019/16/0005**.
- BFG 25.4.2019, RV/3100681/2017, Revision anhängig unter **Ro 2019/16/0006**.
- In beiden Fällen Baurechtseinräumungen ab dem 1.1.2016, anwendbar war somit GrEStG idF BGBl. I Nr. 118/2015 (StRefG 2015/2016)
- Mindestbemessungsgrundlage daher gem. § 4 Abs 1 GrESt der „Grundstückswert“:
- Nach der Stammfassung der GrVV (BGBl. II Nr. 442/2015), waren keine Regelungen über die Ermittlung eines „Grundstückswertes“ für Baurechte vorgesehen.

Änderung der GrVV erst mit BGBl. II Nr. 291/2019, ab 2.10.2019 in Kraft

(Entstehung der Steuerschuld ab dem 3.10.2019)

- Für Zeiträume zwischen 1.1.2016 bis Inkrafttreten der Änderung der GrVV im Oktober 2019 stellt sich die Frage nach dem „Grundstückswert“ des Baurechtes.

- In beiden Fällen:

„Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes kann in Zusammenhang mit der Einräumung eines Baurechtes ausschließlich der Grundstückswert jenes - bebauten oder unbebauten - Grundstückes in Betracht kommen, an dem das Baurecht eingeräumt wurde, da anderweitige pauschalierte oder statistische Bewertungsgrundlagen für die Bewertung spezifisch von Baurechten - jedenfalls derzeit - nicht zur Verfügung stehen.“

23

Steuerrechtliche Behandlung bei Bestellung des Baurechts

Änderung der Grundstückswertverordnung zur Ermittlung der Ersatzbemessungsgrundlage ab 2.10.2019

- Eigene Regelung in der Grundstückswertverordnung (§ 2 Abs. 4 GrVV)
- Wert des Baurechts entspricht dem Wert des unbebauten Grundstücks, abhängig von der Dauer des Baurechtes => der Wert des belasteten Grundstückes verringert sich entsprechend
- Dauer des Baurechts 50 Jahre oder mehr => Grund(stücks)wert des unbebauten Grundstücks = Grund(stücks)wert des Baurechts; Wert des belasteten Grundstücks beträgt 0 (null)
- Dauer des Baurechts weniger als 50 Jahre => Grund(stücks)wert des Baurechts, pro vollem Jahr (Rest-)Dauer des Baurechts 2% (zB bei 40 Jahren Restdauer 80% des Grundwerts)
- Baurecht an einem Grundstück samt Gebäude als Zugehör => Gebäudewert (gesamter Gebäudewert, keine Aliquotierung) + Grundwert des Baurechts (abhängig von Dauer)
- Bei unbebauten Grundstücken ist die Statistik Austria Durchschnittspreistabelle anwendbar

24

Übertragungsvorgänge

Errichtung des Gebäudes

- Keine Auswirkungen: keine zivilrechtliche Übertragung von Grundstücken
- Maßgeblich ist das Verpflichtungsgeschäft für das Baurecht → Baurechtsvertrag (VwGH 20.2.2003, 2000/16/0012)

Übertragung des belasteten Grundstücks

- Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG
- Bemessungsgrundlage: Gegenleistung, mindestens Grundstückswert
- Bei Veräußerung an den Bauberechtigten entsteht ein Eigentümerbaurecht; Erlöschen des Baurechts ist dann kein Erwerbsvorgang

Übertragung der grundstücksbesitzenden Gesellschaft

- Anteilsvereinigung möglich (Vereinigung von mehr als 95% der Anteile)
- Grundstückswertverordnung: Grundstück verliert den Wert
- Anteilsvereinigung steuerfrei?

25

Verlängerung eines Baurechts

- Verlängerungsvereinbarung = Einräumung einer über die bestehende zeitlich begrenzte Berechtigung hinausgehende Berechtigung am Grundstück
- Die eigentumsähnliche Form der Herrschaft an der Grundstücksfläche wird für einen weiteren Zeitraum übertragen und für diesen Zeitraum neu begründet.
- Das verlängerte Recht ist im Umfang der Verlängerung eine neue grundstücksgleiche (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) Belastung des Grundstücks (vgl. BFH vom 18.8.1993, II R 10/90, BStBl II 766).
- Folge: die Verlängerung des Baurechtes unterliegt ebenfalls der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG. Der für die Verlängerung zu entrichtende weitere Bauzins ist eine nachträgliche Gegenleistung.
- Keine Rückgängigmachung § 17 GrEStG

26

Verlängerung eines Baurechts

- Die Verlängerung eines bestehenden Baurechts kommt materiell-rechtlich einer Neubegründung des Baurechts gleich (vgl. VwGH vom 9. Oktober 2019, Ra 2019/16/0163).
- Die Neubegründung des Baurechts durch Verlängerung wird lediglich fingiert.
- Es kommt zu keinem Erlöschen des ursprünglichen Baurechts, welches deshalb neu eingeräumt werden müsste.
- Der Abschluss einer Verlängerungsvereinbarung verhindert das Erlöschen des ursprünglichen Baurechtsvertrages und damit den grunderwerbsteuerpflichtigen „Heimfall“ des Grundstückes an den Grundeigentümer (vgl. BFG vom 11. November 2014, RV/3100952/2014).
- Im Ergebnis fällt Grunderwerbsteuer für die Verlängerung des Baurechtes, nicht aber für einen „Heimfall“ an den Grundeigentümer an.

27

Beendigung eines Baurechts

- (Vorzeitiges) Erlöschen des Baurechts: Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG vom Wert des Gebäudes (Vollrecht am Grundstück führt zur Vermehrung um das Gebäude)
- Rückerwerb des Baurechts als Eigentümerbaurecht: Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG vom Wert des Gebäudes
- Löschung des Eigentümerbaurechts: keine GrESt-Pflicht (keine zivilrechtliche Übertragung)

28

GrESt – Anteilsvereinigung

ALLAUDIT

PERSONENGESELLSCHAFT

GrESt fällt an, wenn

- innerhalb der **letzten 5 Jahre**
- **mind. 95 %** der Anteile (Substanzbeteiligung relevant)
- auf **neue Gesellschafter (auch mehrere !)** übertragen werden
- Gilt für Übertragungen **ab 1.1.2016** (keine Rückwirkung)
- „**Neustart**“, wenn die erste Übertragung nach erstmaligem Überschreiten der 95%-Grenze erfolgt
- **nur unmittelbar gehaltene Anteile** relevant
- **Treuhand** wird **Treugeber** zugerechnet - § 18 (2p) ab 01.01.2016
- **Steuersatz: 0,5 %** vom **Grundstückswert**

29

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Anwachsung § 142 UGB

ALLAUDIT

Das Gesellschaftsvermögen geht auf den letzten Gesellschafter OHNE Liquidation über

A ist zu 90%, B zu 10% an grundstücksbesitzender OG beteiligt
Am 30.6.2021 überträgt A die Anteile an B = Anwachsung

- **Anwachsung vs. Anteilsvereinigung / Steuersatz ?**
 - §1 Abs. 1 Z 2 geht §1 Abs. 2a und 3 GrEStG vor
 - Fortbestand der Gesellschaft und der Anteile ist Voraussetzung für Anteilsvereinigung
 - Der letzte Gesellschafter erwirbt von der untergehenden Personengesellschaft und nicht vom vorletzten Gesellschafter
 - Erwerb direkt von der Gesellschaft, daher **kein** Erwerb im Familienverband
 - §1 Abs. 1 Z 2 GrEStG: 3,5% vom Verkehrswert !
 - Zuletzt: BFG vom 09.05.2022, RV/7101436/2013

30

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrEST – Anteilsvereinigung

ALLAUDIT

GrEST bei KAPITALGESELLSCHAFTEN (*und Persges*)

- **Vereinigung von mind. 95 %** der Anteile „in der Hand“
 - **EINES** Erwerbers (auch Unternehmensgruppe gemäß § 9 KStG)
- **nur unmittelbar gehaltene Anteile** relevant

Gilt für Vorgänge ab 1.1.2016

- Wenn 95%- Grenze erreicht, kein neuerlicher GrEST-Tatbestand bei weiteren Erwerbsvorgängen
- **Treuhanderschaft** wird **Treugeber** zugerechnet
- Anwendungsvorrang: § 1 Abs 2a geht § 1 Abs 3 GrESTG vor
- **Steuersatz: 0,5 %** vom **Grundstückswert**

31

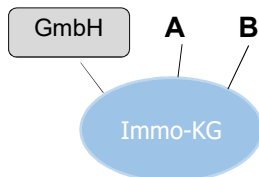
© ALLAUDIT 17.01.2023

GrEST – Anteilsvereinigung

ALLAUDIT

Beispiel: grundstücksbesitzende GmbH & Co KG; GmbH ist nicht substanzbeteiligt; Kommanditisten A = 10%, B = 90%

X will die KG-Anteile übernehmen



Kauf der Anteile A + B = Anteilsvereinigung gem. § 1 Abs 2a GrESTG (KG bleibt weiter bestehen); 0,5% vom Grundstückswert

Kauf (auch) der Anteile von GmbH = Anwachsen gem. § 142 UGB = § 1 Abs 1 Z 2 GrESTG; 3,5% vom Verkehrswert !

Einbringung von MU-Anteilen gem. Art III UmgrStG = 0,5% vom Grdstkswert

32

© ALLAUDIT 17.01.2023

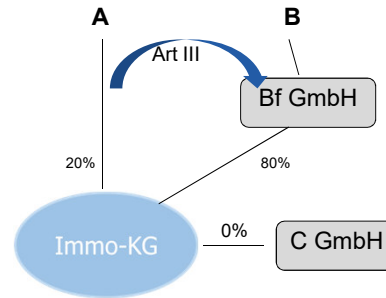
GrESt – Anteilsvereinigung

ALLAUDIT

Anteilsvereinigungstatbestand gilt gemäß § 1 Abs 3 (auch) bei Personengesellschaften (BFG 14.09.2021, RV/3100233/2021)

Sachverhalt: grundstücksbesitzende KG
besteht seit 2005; Kompl = 20%;
Kdt = 80%(GmbH); 09/2020
Eintritt der C GmbH (nicht substanzbeteiligt)
UND Einbringung des 20%-Anteils
in die Kdt-GmbH – diese hat somit 100%

➤ KG besteht weiter



§ 1 Abs 2a ist hier – da „Altgesellschafter schon mehr als 5 Jahre beteiligt ist – nicht anwendbar

§ 1 Abs 3 gilt – auch – für Personengesellschaften (*Hinweis EB zu StRefG 2015/16*)

© ALLAUDIT 17.01.2023

33

GrESt – Befreiung § 3 Abs. 1 Z 7/7a

ALLAUDIT

Gemischt genutztes Grundstück

- Eine Liegenschaft wird als **gemischt genutztes Grundstück** bewertet (Einheitswert). Grund für diese Bewertung ist ein mittlerweile **stillgelegter Betrieb** (Bäckerei, Gasthaus).
- Die Räume des ehemaligen Betriebes befinden sich im **selben Gebäudeverband** wie die Wohnräume. Sie sind **nicht für Wohnzwecke geeignet**, sondern werden als **Lager bzw. Abstellfläche** genutzt.
- Es wird ein Antrag auf Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG „*Ehegatten-Befreiung*“ gestellt. Die Voraussetzungen liegen dafür vor.

© ALLAUDIT 17.01.2023

34

GrESt – Befreiung § 3 Abs. 1 Z 7/7a

ALLAUDIT

Gemischt genutztes Grundstück

- Erwerb unter Lebenden durch Ehegatten oder eingetragene Partner
- unmittelbar zum Zweck der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte
- Befriedigung eines dringenden Wohnbedürfnisses
- Wohnnutzfläche, die 150 m² nicht übersteigt

35

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Befreiung § 3 Abs. 1 Z 7/7a

ALLAUDIT

Gemischt genutztes Grundstück

- Relevant ist die Eignung zu Wohnzwecken aufgrund der tatsächlichen Ausstattung, die Verwendung der Räume ist nicht ausschlaggebend (VwGH vom 17. Mai 2001, 98/16/0180) => Auslegung gemäß Wohnbauförderungsgesetz 1984 und der dazugehörigen Judikatur
- „Sachverhalts-Freibetrag“: Messbetrag für das Ausmaß der Befreiung => die Befreiung bezieht sich auf den gesamten Grundstückswert (Gebäude + Grund und Boden)
- Die Befreiung steht im Ausmaß der befreiten Wohnnutzfläche von 150 m² zu: jener Teil der Bemessungsgrundlage unterliegt der GrESt, der dem Verhältnis der die 150 m² übersteigenden Wohnnutzfläche zur gesamten Wohnnutzfläche entspricht
- ≠ Nutzfläche gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 GrWV

36

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Befreiung § 3 Abs. 1 Z 7/7a

ALLAUDIT

Gemischt genutztes Grundstück

ABC der Wohnnutzfläche (Arnold/Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG, § 3 Rz 162)

- **Abstellraum:** Abstellräume sowie andere Räumlichkeiten zur Aufbewahrung von Kleidung und Wäsche haben die Funktion, den Wohnraum im engeren Sinn zu entlasten und stellen schon deshalb Wohnnutzfläche dar (VwGH 24. 4. 2007, 2006/17/0160; 19. 4. 2007, 2004/16/0042).
- **Erdgeschoss:** Räumlichkeiten, die sich im Erdgeschoß eines abgeschlossenen Wohnungsverbandes befinden, erhöhen jedenfalls die Wohnnutzfläche, unabhängig davon, ob sie für Wohnzwecke geeignet sind oder nicht (VwGH 23. 1. 2003, 2002/16/0043).
- **Spezifisch ausgestattete Räume** (luf oder gewerbliche Zwecke): Die Ausstattung muss in einer besonderen, der betreffenden (gewerblichen) Nutzung angepassten technischen Ausrüstung bestehen, die eine spätere Verwendung zu Wohnzwecken nur nach weiterreichenden baulichen Veränderungen möglich macht (VwGH 27. 2. 1995, 94/16/0035; 18. 10. 1984, 82/16/0167, mwN zu einer Goldschmiedewerkstatt).

37

© ALLAUDIT 17.01.2023

GrESt – Befreiung § 3 Abs. 1 Z 7/7a

ALLAUDIT

Gemischt genutztes Grundstück

1. Unterteilung des Grundstückswertes in einen der Befreiung zugänglichen Teil und in einen steuerpflichtigen Teil:

- **Der Befreiung zugänglicher Teil (Wohnung):**
Gebäudewert der Wohnung + anteiliger Grund und Boden
= 200.000 Euro + $200\text{m}^2/280\text{m}^2 \cdot 30.000$ Euro
- **Steuerpflichtiger Teil (Betrieb):**
Gebäudewert des Betriebes + anteiliger Grund und Boden
= 50.000 Euro + $80\text{m}^2/280\text{m}^2 \cdot 30.000$ Euro

2. Anwendung der Messbetrages der Wohnnutzfläche auf den der Befreiung zugänglichen Teil: $75\% (150\text{m}^2/200\text{m}^2) \cdot$ anteiliger befreiter Grundstückswert

- Überhang von 25 % des GrW der Wohnung ist zu besteuern

38

© ALLAUDIT 17.01.2023

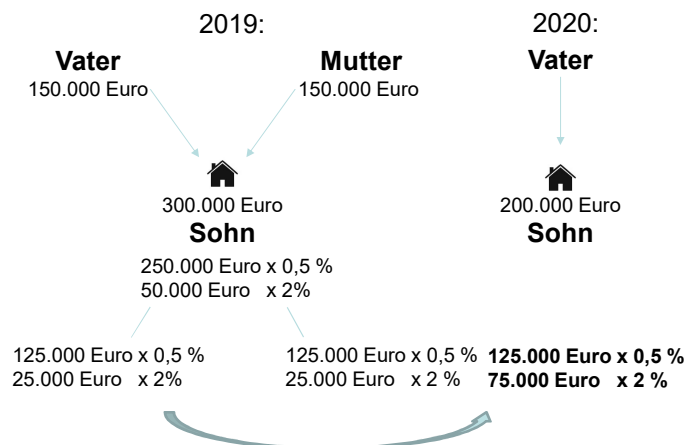
GrESt - Zusammenrechnung

§ 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG:

„Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind **von derselben Person an dieselbe Person anfallende Erwerbe** innerhalb der letzten fünf Jahre, soweit die Steuer nach dieser Litera berechnet wurde, zusammenzurechnen; ... Eine Zusammenrechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – **eine wirtschaftliche Einheit oder Teile einer wirtschaftlichen Einheit** innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt.“

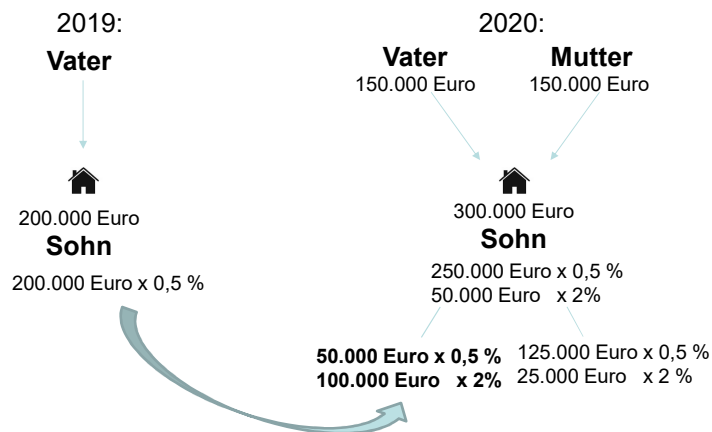
- Ziel der Zusammenrechnung: Frühere Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert im Stufentarif anzusetzen.
- Formulierung § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987: Die vertikale Zusammenrechnung geht der horizontalen Zusammenrechnung immer vor !
- BMF Info vom 13. Mai 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016: Beispiele zur Zusammenrechnung

GrESt - Zusammenrechnung



GrESt - Zusammenrechnung

ALLAUDIT



41

© ALLAUDIT 17.01.2023

DANKE für Ihre Aufmerksamkeit !

ALLAUDIT



Univ. Lekt. Dr. iur. Peter BRAUNER

Steuerberater, Mitglied des Fachsenats für Steuerrecht der KSW,
dort u.a. Leiter der Arbeitsgruppe „Land- und Forstwirtschaft“

ALLAUDIT & Partner Steuerberatung GmbH und Co OG

brauner@allaudit.at; Tel: +43 1 409 00 10 80

Wesentliche Publikationen

- ❖ Art V in *Wiesner/Hirschler/Mayr* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen
- ❖ § 21 EStG in *Hofstätter-Reichel*, Einkommensteuer-Kommentar
- ❖ Rechtsformgestaltung in der Land- und Forstwirtschaft, 2017, Österreich-Verlag
- ❖ Diverse Artikel in Fachzeitschriften; derzeit in *Immoaktuell*: Serie zu „Immobilien und Umgründungen“

© ALLAUDIT 17.01.2023

42