

18. Februar 2009

BMF-010206/0040-VI/5/2009

An

Finanzämter mit Gebührenagenden

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

Finanzamt Klagenfurt

Finanzamt Graz-Umgebung

Finanzamt Innsbruck

Finanzamt Salzburg-Land

Finanzamt Feldkirch

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuern, Bewertung

Verkehrsteuerliche Auswirkungen durch das Schenkungsmeldegesetz 2008

Der Erlass stellt die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen auf Grund der Änderungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 und des Grunderwerbsteuergesetzes 1987, sowie der Auswirkungen auf § 15 Abs. 3 Gebührengesetz 1957 durch das Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, dar.

I. Erbschafts- und Schenkungssteuer

Allgemeines

Der Verfassungsgerichtshof hob mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 ua., den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 (in der Folge kurz ErbStG 1955) "Erwerb von Todes wegen" und mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua., den Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955 "Schenkungen unter Lebenden" mit Ablauf des 31. Juli 2008 auf.

Der Gesetzgeber ließ die angeführten Tatbestände mit Ablauf des 31. Juli 2008 auslaufen und normierte im § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG 1955 idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBl. I Nr. 85/2008 vom 26. Juni 2008 (SchenkMG 2008), dass für Vorgänge, die den dritten Grundtatbestand des § 1 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955 "Zweckzuwendungen" erfüllen, die Steuer nicht mehr zu erheben ist, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstehen würde.

Das bedeutet, dass

- Erwerbe durch Erbanfall, Vermächtnis oder auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstünde, nicht mehr der Erbschaftssteuer unterliegen;
- Schenkungen unter Lebenden und freigebige Zuwendungen, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstünde, nicht mehr der Schenkungssteuer unterliegen und
- Zweckzuwendungen von Todes wegen oder unter Lebenden, wenn die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstünde, keine Erbschafts- bzw. Schenkungssteuerpflicht auslösen.

Die Steuerschuld entstand gemäß § 12 ErbStG 1955 für die einzelnen Erwerbe zu verschiedenen Zeitpunkten.

- Die Steuerschuld entstand beim Erwerb durch Erbanfall oder Vermächtnis grundsätzlich am Todestag des Erblassers (§ 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955).

Abweichend davon entstand die Steuerschuld für

- Erwerbe auf Grund eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches im Zeitpunkt der Geltendmachung (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. b ErbStG 1955)

- aufschiebend bedingte oder befristete Erwerbe im Zeitpunkt des Eintritts der Bedingung oder Befristung (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. a ErbStG 1955)
- den Übergang des Vermögens auf eine vom Erblasser angeordnete Stiftung im Zeitpunkt der Genehmigung der Stiftung (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. c ErbStG 1955)
- den Erwerb infolge Vollziehung einer vom Erblasser angeordneten Auflage oder infolge Erfüllung einer vom Erblasser gesetzten Bedingung im Zeitpunkt der Vollziehung der Auflage oder der Erfüllung der Bedingung (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. d ErbStG 1955)
- Erwerbe von dritter Seite als Abfindung für den Verzicht auf den entstandenen Pflichtteilsanspruch oder die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses im Zeitpunkt des Verzichtes oder der Ausschlagung (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG 1955)
- ein Entgelt für die Übertragung der Anwartschaft eines Nacherben im Zeitpunkt der Übertragung der Anwartschaft (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. g ErbStG 1955)
- einen Erwerb des Nacherben im Zeitpunkt des Eintritts der Nacherbfolge (§ 12 Abs. 1 Z 1 lit. h ErbStG 1955).

Bei anderen Erwerbsarten als durch Erbanfall oder durch Vermächtnis entstand somit die Steuerschuld zu einem anderen Zeitpunkt als bei einem Erwerb durch einen Erben oder Vermächtnisnehmer.

Ist jemand Erbe oder Vermächtnisnehmer, unterliegt sein Erwerb unverändert der Erbschaftssteuer, wenn der Erblasser vor dem 1. August 2008 verstorben ist.

Selbst wenn die Steuerschuld für eine Erwerbsart des § 2 ErbStG 1955 (zB Pflichtteilsanspruch, Abfindung für die Ausschlagung einer Erbschaft oder eines Vermächnisses) nach dem 31. Juli 2008 entstünde und daher keine Erbschaftssteuerpflicht begründete, kann der Erbe die zu erbringende Leistung von seinem Erwerb in Abzug bringen.

Beispiel:

Der Erblasser verstirbt am 2. Juli 2008 und hinterlässt zwei Kinder und seine Ehegattin. Die Ehegattin verzichtet am 15. September 2008 auf ihren Erbteil gegen eine Abfindung von den beiden Kindern. Die Abfindung unterliegt nicht der Erbschaftssteuer, weil die Steuerschuld gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 lit. f ErbStG 1955 nach

dem 31. Juli 2008 entsteht. Die Steuerschuld für den Erwerb der Kinder entsteht am Todestag (2. Juli 2008). Ihr Erwerb unterliegt der Erbschaftssteuer. Obwohl der Erwerb der Abfindung durch die Ehegattin des Erblassers nicht der Erbschaftssteuer unterliegt, können die Kinder die Abfindung von ihrem Erbe abziehen.

- Bei Schenkungen unter Lebenden und freigebigen Zuwendungen entstand die Steuerschuld im Zeitpunkt der Ausführung der Zuwendung (§ 12 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955).

Das ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Übergabe des zugewendeten Vermögenswertes in den Besitz des Empfängers der Zuwendung.

Dies gilt auch für Liegenschaften; der Zeitpunkt des Eigentumserwerbes durch Eintragung in das Grundbuch ist nicht relevant.

Schenkungen unter Lebenden und freigebige Zuwendungen unterliegen dann nicht mehr der Schenkungssteuer, wenn die Übergabe des zugewendeten Vermögenswertes nach dem 31. Juli 2008 erfolgt.

- Für Zweckzuwendungen entstand die Steuerschuld im Zeitpunkt des Eintrittes der Verpflichtung des Beschwerten (§ 12 Abs. 1 Z 3 ErbStG 1955).

Je nach dem, ob dieser Zeitpunkt vor dem 1. August 2008 oder nach dem 31. Juli 2008 liegt, ist Erbschafts- und Schenkungssteuerpflicht gegeben oder nicht.

1. Rechtsfolgen infolge Auslaufens des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955

Das ErbStG 1955 in der bis zum 31. Juli 2008 geltenden Fassung sah für bestimmte Rechtsvorgänge Begünstigungen und Befreiungen vor, für deren endgültige Gewährung bestimmte Voraussetzungen während einer bestimmten Zeit erfüllt oder gegeben sein mussten, andernfalls diese Rechtsvorgänge nachzuversteuern waren.

1.1. Auswirkungen auf die Nachversteuerungstatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955

Das ErbStG 1955 sah in §§ 3 Abs. 5, 8 Abs. 3 lit. b, 15 Abs. 1 Z 1 lit. c, 15 Abs. 1 Z 2 und 15a Abs. 5 ErbStG 1955 unter bestimmten Voraussetzungen Nachversteuerungstatbestände vor.

Sachverhalte, die nach dem 31. Juli 2008 einen Nachversteuerungstatbestand des ErbStG 1955 verwirklichen würden, begründen keine Steuerpflicht, weil die Steuerschuld für die jeweilige Nachversteuerung im Zeitpunkt der Erfüllung des Nachversteuerungstatbestandes entstehen würde, in diesem Zeitpunkt jedoch der Grundtatbestand nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

1.2. Option der Jahresbesteuerung von Renten (§ 29 Abs. 1 ErbStG 1955)

Hat ein Abgabepflichtiger für die Zuwendung von Renten oder anderen wiederkehrenden Nutzungen oder Leistungen statt der Entrichtung der Erbschafts- und Schenkungssteuer vom Kapitalbetrag die Entrichtung jährlich im Voraus vom Jahreswert gewählt, sind die jeweiligen nach dem 31. Juli 2008 fällig werdenden Jahressteuerbeträge weiterhin zu entrichten.

Bei der Option auf die Jahresbesteuerung entsteht die Steuerschuld nicht jährlich neu, sondern es handelt sich nur um einen besonderen Zahlungsmodus für eine bereits vor dem 1. August 2008 entstandene Steuerschuld.

1.3. Sonderform der Entrichtung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für den Erwerb von land- und forstwirtschaftlichem Vermögen (§ 29 Abs. 2 ErbStG 1955)

Machte ein Abgabepflichtiger von der Möglichkeit Gebrauch, die auf das land- und forstwirtschaftliche Vermögen entfallende Steuer statt in einem Betrag in zehn Jahresbeträgen zu entrichten, sind Jahresbeträge, die nach dem 31. Juli 2008 fällig werden, weiter zu entrichten. Bei dieser Art der Besteuerung entstand die Steuerschuld vor dem 1. August 2008, die Entrichtung in zehn Jahresbeträgen stellt nur einen besonderen Zahlungsmodus dar.

1.4. Aussetzung der Besteuerung gemäß § 30 ErbStG 1955

Wurde Vermögen erworben, dessen Nutzung einem anderen als dem Erwerber zusteht, konnte der Erwerber verlangen, dass die Besteuerung bis zum Erlöschen des Nutzungsrechtes ausgesetzt blieb. Die Steuerschuld entstand in diesen Fällen gemäß § 12 Abs. 2 ErbStG 1955 mit Erlöschen des Nutzungsrechtes. Erlischt dieses Nutzungsrecht nach dem 31. Juli 2008, löst dies keine Steuerpflicht mehr aus, weil der Grundtatbestand nicht mehr dem Rechtsbestand angehört.

1.5. Berichtigung der Steuerfestsetzung gemäß § 32 ErbStG 1955

Kommen nach Erlassung des Steuerbescheides abzugsfähige Verbindlichkeiten hervor, die im Steuerbescheid nicht berücksichtigt werden konnten, weil sie dem Abgabepflichtigen unbekannt waren, so kann er bis zum Ablauf von fünf Jahren seit der Veranlagung die Berichtigung des Steuerbescheides beantragen.

Solche Berichtigungen sind auch nach dem 31. Juli 2008 möglich, weil die Berichtigung einen Sachverhalt betrifft, für den die Steuerschuld vor dem 1. August 2008 entstanden ist.

1.6. Erstattung der Erbschafts- und Schenkungssteuer gemäß § 33 ErbStG 1955

Gemäß § 33 lit. a ErbStG 1955 war die Schenkungssteuer zu erstatten, wenn und insoweit das Geschenk herausgegeben werden musste, und gemäß § 33 lit. b ErbStG 1955, wenn und insoweit ein Erwerb von Todes herausgegeben werden musste, eine Änderung der Steuer nicht mehr möglich ist und das herausgegebene Vermögen beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Die Bestimmung des § 33 ErbStG 1955 ist gemäß § 34 Abs. 1 Z 13 ErbStG 1955 idF des SchenkMG 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, auf Vorgänge, bei denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des Tages entsteht, an dem das SchenkMG 2008 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde, nicht mehr anzuwenden.

Da das Bundesgesetzblatt BGBl. Nr. I 85/2008 am 26. Juni 2008 ausgegeben wurde, ist eine Erstattung der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Fällen, in denen der Herausgabeanspruch nach Ablauf des 26. Juni 2008 entsteht, nach der Bestimmung des § 33 ErbStG 1955 nicht mehr möglich.

1.7. Berichtigung der Steuer

Eine Berichtigung der Steuer zB nach § 5 Abs. 2 BewG 1955 für auflösend bedingte Erwerbe, § 16 Abs. 3 BewG 1955 oder § 295a BAO ist weiterhin in jede Richtung möglich.

Beispiele:

1. A und B vereinbaren am 7. März 2006 eine auflösend bedingte Schenkung. Mit 11. November 2008 tritt die Bedingung ein und das Geschenk wird wieder zurück gegeben. Auf Antrag gemäß § 5 Abs. 2 BewG 1955 ist die Schenkungssteuer zu berichtigen.

2. Mit Vertrag vom 12. Februar 2005 wurde ein Grundstück gegen Einräumung des lebenslänglichen Fruchtgenussrechtes übergeben. Der gemäß § 16 BewG 1955

kapitalisierte Wert des Fruchtgenussrechtes war geringer als der dreifache Einheitswert des Grundstückes (gemischte Schenkung). Hierfür wurde vom Wert der Gegenleistung Grunderwerbsteuer und vom Differenzbetrag zwischen der Gegenleistung und dem dreifachen Einheitswert Schenkungssteuer festgesetzt. Am 13. Oktober 2008 ist der Fruchtnießer (Übergeber) verstorben. Der Wert der Nutzung hat tatsächlich weniger als die Hälfte des im Zeitpunkt der Übergabe kapitalisierten Wertes ergeben. Auf Grund des Wegfalles der Last ist eine Berichtigung der Grunderwerbsteuer (Minderung) und der Schenkungssteuer (Erhöhung) durchzuführen.

2. Anmelde- und sonstige Verpflichtungen (§§ 22, 24, 25 und 26 ErbStG 1955)

Es entfällt die Verpflichtung

- zur Anmeldung eines dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterliegenden Erwerbes durch den Erwerber und Geschenkgeber (§ 22 ErbStG 1955) und
- der Notare und Rechtsanwälte, dem Finanzamt Abschriften der Niederschriften über die von ihnen beurkundeten Schenkungen und Zweckzuwendungen zu übermitteln (§ 24 Abs. 2 ErbStG 1955).

Aufrecht bleiben die Verpflichtungen

- der Gerichte, dem Finanzamt die Todesfälle, die eröffneten letztwilligen Anordnungen und die Vornahme von Erbteilungen bekannt zu geben (§ 24 Abs. 1 ErbStG 1955),
- derjenigen, die auf den Namen lautende Aktien oder Schuldverschreibungen ausgegeben haben, bevor sie die auf den Namen des Erblassers lautenden Wertpapiere nach Eintritt des Erbfalles in ihren Büchern auf den Namen einer anderen Person umschreiben, von der Umschreibung dem Finanzamt Mitteilung zu machen (§ 25 ErbStG 1955) sowie
- von Versicherungsunternehmen, bevor sie Versicherungssummen oder Leibrenten an einen anderen als den Versicherungsnehmer auszahlen, dem Finanzamt den wesentlichen Inhalt des Versicherungsvertrages und die Person des Empfangsberechtigten mitzuteilen (§ 26 ErbStG 1955).

Die Mitteilungen gemäß §§ 25 und 26 ErbStG 1955 sind an das Wohnsitzfinanzamt des Erwerbers zu übermitteln.

II. Gebühren

Gemäß § 15 Abs. 3 Gebührengesetz 1957 (GebG) sind Rechtsgeschäfte, die ua. unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen. Da der VfGH die beiden Grundtatbestände "Erwerb von Todes wegen" (§ 1 Abs. 1 Z 1 ErbStG 1955) und "Schenkungen unter Lebenden" (§ 1 Abs. 1 Z 2 ErbStG 1955) mit Ablauf des 31. Juli 2008 aufgehoben hat, ist die Befreiungsbestimmung des § 15 Abs. 3 GebG, soweit sich diese auf die Erbschafts- und Schenkungssteuer bezieht, inhaltsleer.

Das bedeutet, dass nach Ablauf des 31. Juli 2008 beurkundete Rechtsgeschäfte, die einen Tatbestand des § 33 GebG erfüllen, Gebührenpflicht begründen; dies auch dann, wenn diese Rechtsgeschäfte der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterlägen, wären die Tatbestände des § 1 Abs. 1 Z 1 und Z 2 ErbStG 1955 noch im Rechtsbestand.

Beispiele:

1. A und B schließen und beurkunden am 15. Oktober 2008 einen Leibrentenvertrag über eine bewegliche Sache. Der gemeine Wert der Sache beträgt 80.000, der nach versicherungsmathematischen Grundsätzen kapitalisierte Wert der Leibrente beträgt 20.000.

Nach der Rechtslage vor dem 1. August 2008 unterlag dieser Vorgang der Schenkungssteuer und war gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Gänze gebührenbefreit.

Nach der Rechtslage nach dem 31. Juli 2008 löst der Leibrentenvertrag gemäß § 33 TP 17 Abs. 1 Z 4 GebG Gebührenpflicht aus. Bemessungsgrundlage ist im vorliegenden Fall der gemeine Wert der Sache.

2. A räumt B gegen ein Entgelt in Höhe von 10.000 ein Fruchtgenussrecht im kapitalisierten Wert von 70.000 ein. Dieser Vertrag wird am 10. November 2008 beurkundet.

Nach der Rechtslage vor dem 1. August 2008 unterlag dieses Rechtsgeschäft der Schenkungssteuer und war gemäß § 15 Abs. 3 GebG zur Gänze gebührenbefreit. Nach der Rechtslage nach dem 31. Juli 2008 löst der Dienstbarkeitsvertrag gemäß § 33 TP 9 GebG Gebührenpflicht aus. Bemessungsgrundlage ist im vorliegenden Fall das vereinbarte Entgelt von 10.000.

III. Grunderwerbsteuer

Allgemeines

Gemäß § 1 GrEStG 1987 (in der Folge kurz GrEStG 1987) unterliegen Rechtsvorgänge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer. Sowohl Grundstückserwerbe von Todes wegen als auch solche durch Schenkungen unter Lebenden sind von diesen Tatbeständen erfasst, waren aber gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF vor dem BGBl. I Nr. 85/2008 von der Grunderwerbsteuer befreit, weil sie dem Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz unterlagen. Durch die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Vorgänge, bei denen die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entstanden wäre, wurde diese Befreiungsbestimmung inhaltsleer und sind nunmehr sowohl die Grundstückserwerbe von Todes wegen als auch durch Schenkung unter Lebenden grunderwerbsteuerpflichtig. Aus diesem Grund wurde das Grunderwerbsteuergesetz entsprechend geändert und wurden einerseits Bestimmungen aus dem ErbStG 1955 in das Grunderwerbsteuergesetz aufgenommen (die Befreiungen gemäß §§ 15 Abs. 1 Z 1 lit. c, 15 Abs. 1 Z 15, 15a sowie die Bestimmung des § 33 ErbStG 1955) und andererseits die erforderlichen Grundlagen für das Entstehen der Steuerschuld, die anzuwendende Bemessungsgrundlage, den (die) Steuerschuldner sowie die Ausdehnung der für Parteienvertreter bestehenden Möglichkeit zur Selbstberechnung geschaffen. Weiters wurden Übergangsregelungen getroffen. Die durch das Schenkungsmeldegesetz 2008 geänderten Bestimmungen sind auf Sachverhalte anzuwenden, für welche die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht oder entstehen würde.

Im Folgenden werden die durch diese Gesetzesänderung erfolgten Neuerungen dargestellt.

1. Erwerbe von Todes wegen

1.1. Verwirklichter Tatbestand

1.1.1. Erbanfall und Vermächtnis

Beim Erwerb durch Erbanfall wird mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung bzw. bei einem Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz jeweils der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 verwirklicht.

1.1.2. Abgeltung des Pflichtteilsanspruches

Für den Fall, dass die Abgeltung des geltend gemachten Pflichtteilsanspruches mit einem Grundstück vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird, schlägt der erbrechtliche Titel durch und liegt beim Pflichtteilsberechtigten ein Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vor.

Wird der geltend gemachte Anspruch eines Pflichtteilsberechtigten hingegen erst nach Abschluss des Abhandlungsverfahrens durch Übertragung eines Grundstückes erfüllt, verwirklicht dies als Rechtsgeschäft unter Lebenden den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987.

1.1.3. Ausschlagung der Erbschaft

Schlägt ein Erbe die Erbschaft (vorbehaltlos oder auch qualifiziert) aus, begibt er sich seines Erbrechts und verfügt nicht über die einzelnen Nachlassgegenstände, weshalb beim Entschlagenden kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang gegeben ist. Bei demjenigen, der anstelle des Entschlagenden durch Einantwortung das Grundstück erwirbt, liegt ein Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vor, sofern der Erwerber Erbe ist. Ist der Erwerber nicht zugleich Erbe, liegt eine Erbschaftsschenkung bzw. ein Erbschafts Kauf vor (zur Bemessungsgrundlage siehe Pkt. III.1.3; zum Entstehen der Steuerschuld Pkt. III.1.4).

Beispiel:

In der Verlassenschaft sind A, B und C zu je 1/3 als gesetzliche Erben berufen. Erbe A entschlägt sich zugunsten C. Die Einantwortung erfolgt an B zu 1/3 und an C zu 2/3. Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht für B und C entsprechend ihrer Quote laut Einantwortung zu 1/3 bzw. 2/3; der Steuersatz richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis von B und C zum Erblasser.

1.1.4. Veräußerung aus dem Nachlass

Wird ein Grundstück im Zuge der Verlassenschaftsabhandlung entgeltlich oder unentgeltlich übertragen, löst dies keine Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 für die Verlassenschaft, sondern lediglich die Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 für den Übertragungsvorgang aus. Steuerschuldner sind der Erwerber und die Verlassenschaft bzw. nach Beendigung der Verlassenschaftsabhandlung der (die) Erbe(n).

Beispiel:

Vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens wird die im Nachlass befindliche Liegenschaft an den Erwerber K veräußert. Für diesen Erwerbsvorgang entsteht die Grunderwerbsteuerschuld gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, die Steuer ist von der

Gegenleistung zu bemessen; der Steuersatz beträgt je nach Verwandtschaftsverhältnis des Erwerbers zum Erblasser 2% oder 3,5%. Eine Einantwortung an die Erben erfolgt nicht, daher entsteht für diese keine Grunderwerbsteuerschuld.

1.1.5. Schenkung auf den Todesfall

Zur Schenkung auf den Todesfall siehe Pkt. III.2.4. und III.3.

1.1.6. Treuhandschaft

1.1.6.1. Tod des Treugebers

Stirbt der Treugeber und geht die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 an einem Grundstück im Erbwege, im Wege eines Vermächtnisses oder in Abgeltung eines geltend gemachten Pflichtteilsanspruches auf den neuen Treugeber über, verwirklicht dieser Vorgang den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes oder dessen nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert.

1.1.6.2. Tod des Treuhänders

Stirbt der Treuhänder, wird mangels anderweitiger Vereinbarung im Treuhandvertrag das Treuhandverhältnis aufgelöst. Der Übergang des treuhändig gehaltenen Grundstückes auf den Treugeber unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer.

Hat der Treugeber dem Treuhänder das zivilrechtliche Eigentum an einem Grundstück seinerzeit treuhändig übertragen, handelt es sich um eine Rückgängigmachung auf Grund eines Rechtsanspruches. Die für den rückgängig gemachten Erwerbsvorgang entrichtete Grunderwerbsteuer kann jedoch mangels Vorliegens der Voraussetzungen nach § 17 Abs. 1 GrEStG 1987 nicht erstattet werden. Der Rückerwerb selbst unterliegt der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987. Bemessungsgrundlage ist das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes.

Hat der Treugeber den Treuhänder seinerzeit beauftragt, in seinem Namen aber auf Rechnung des Treugebers ein bestimmtes Grundstück von einem Dritten zu erwerben, stellt die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums auf den Treugeber einen Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 dar.

Folgt einem Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 über dasselbe Grundstück ein Rechtsvorgang nach § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 zwischen denselben Rechtspersonen nach, wird die Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 für den nachfolgenden

Rechtsvorgang nur insoweit erhoben, als für den nachfolgenden Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorangegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. In diesem Zusammenhang ist unter Gegenleistung die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage zu verstehen. Für die Rückübertragung wird daher in der Regel keine Grunderwerbsteuer anfallen.

1.1.6.3. Wechsel in der Person des Treuhänders

Ist vereinbart, dass das Treuhandverhältnis mit den Erben oder Vermächtnisnehmern des bisherigen Treuhänders fortgeführt werden soll, erfüllt die Übertragung des Grundstückes auf diese einen Tatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG 1987. Bemessungsgrundlage ist das Dreifache des Einheitswertes.

Beispiele:

1. A (Treugeber) hat B (Treuhänder) am 15. Juli 2007 treuhändig ein Grundstück übertragen. B stirbt am 3. Dezember 2008. Da im Treuhandvertrag nichts Gegenteiliges vereinbart worden ist, wird das Treuhandverhältnis aufgelöst. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums des Grundstückes auf den Treugeber A verwirklicht einen Tatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG 1987. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist das Dreifache des Einheitswertes.

2. A (Treugeber) hat B (Treuhänder) beauftragt, im eigenen Namen, aber auf Rechnung des A ein bestimmtes Grundstück von C zu erwerben. Am 6. April 2007 schließen B und C einen Kaufvertrag über dieses Grundstück zum Kaufpreis von 100.000 (Einheitswert 10.000). Der Treuhänder B stirbt am 15. Dezember 2008. Da im Treuhandvertrag nichts Gegenteiliges vereinbart ist, wird das Treuhandverhältnis aufgelöst. Der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums auf den Treugeber A unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer. Gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer für den Erwerb des Grundstückes durch A nicht erhoben.

1.2. Befreiungen

1.2.1. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987

Der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wurde aus § 15a ErbStG 1955 in angepasster Form übernommen und bezieht sich nunmehr zur Gänze auf Grundstücke.

1.2.1.1. Persönliche Voraussetzungen

Der Empfänger der Zuwendung muss eine natürliche Person sein. Nicht befreit sind daher Übertragungen an juristische Personen wie zB GesmbH, AG, Stiftungen und Anstalten,

weilers an Personengesellschaften des Unternehmensrechtes. Darüber hinaus sind beim Erwerb von Todes wegen keine weiteren persönlichen Voraussetzungen erforderlich.

1.2.1.2. Gegenstand der Zuwendung

Begünstigt ist der Erwerb von Grundstücken von Todes wegen, wenn

- sie inländischen Betrieben und inländischen Teilbetrieben gewidmet sind, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen, oder
- sie der Mitunternehmerschaft von einem verstorbenen Mitunternehmer zur Nutzung überlassen wurden (Sonderbetriebsvermögen), sofern diese Grundstücke gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen an dieselbe(n) Person(en) zugewendet werden und der Erblasser im Zeitpunkt des Todes mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war, und

die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987 zu berechnen ist.

1.2.1.2.1. Betriebe und Teilbetriebe

Ob ein Betrieb oder Teilbetrieb vorliegt, ist nach den Begriffsinhalten des Einkommensteuerrechtes zu beurteilen. Auf Seiten des Zuwendenden müssen Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen. Nicht begünstigt sind daher zB Übertragungen von Liebhabereibetrieben und wenn im Falle der Verpachtung eines Betriebes Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorliegen.

1.2.1.2.2. Abgrenzung Betrieb/Teilbetrieb

Unter einem Betrieb ist die Zusammenfassung menschlicher Arbeitskraft und sachlicher Produktionsmittel zu einer organisatorischen Einheit zu verstehen.

Bei einem Teilbetrieb handelt es sich um einen organisch in sich geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gewerbebetriebes, der es im Falle der Veräußerung einem Erwerber auf Grund seiner organisatorischen Geschlossenheit ermöglicht, die gleiche Erwerbstätigkeit ohne weiteres fortzusetzen.

Ein Teilbetrieb muss im Rahmen des Betriebes eine selbständige Betriebseinheit bilden. Bloße organisatorisch getrennte Abteilungen oder Aufgabenbereiche innerhalb einer Gesamttätigkeit stellen keinen Teilbetrieb dar.

Für das Vorliegen eines Teilbetriebes sprechen das Vorliegen eigenen Anlagevermögens, räumlicher Trennung, eigenen Personals, eines eigenständigen Rechnungskreises, einer eigenständigen Gestaltung der Preise und des Einkaufes und das Vorliegen eines eigenen Kundenstammes.

Näheres zu den Begriffen Betrieb und Teilbetrieb siehe EStR 2000 Rz 409 ff, Rz 5134 ff, Rz 5578 ff.

1.2.1.2.3. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen eines Mitgesellschafters gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen

Unter diese Bestimmung fallen Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, dazu gehören die Personengesellschaften des Unternehmensrechtes (OG, KG), GesbR und die unechte stille Gesellschaft.

Der Erblasser muss im Zeitpunkt des Todes mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen sein. Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz (zB § 109 UGB, § 1193 ABGB).

Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen sind nur begünstigt, wenn deren Erwerb unmittelbar mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt. Das Beteiligungsausmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Der Erblasser muss am Vermögen der Gesellschaft unmittelbar beteiligt gewesen sein. Eine mittelbare Beteiligung über eine andere Gesellschaft führt zu keiner Befreiung.

1.2.1.3. Höhe des Freibetrages

Bei der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 handelt es sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag. Erhält zum Beispiel jemand zwei Betriebe vom selben Erblasser, so steht der Freibetrag (Freibetragsteil) für die Grundstücke jedes Betriebes gesondert zu.

Befinden sich jedoch im Betriebsvermögen eines Betriebes mehrere Grundstücke, liegt zwar hinsichtlich jedes einzelnen Grundstückes ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vor, der Freibetrag (Freibetragsteil) steht jedoch insgesamt nur einmal pro Betrieb für den Erwerb sämtlicher Grundstücke zu.

Die nachfolgenden Bestimmungen über die Aliquotierung des Freibetrages stellen sicher, dass bei Übertragung lediglich von Quoten eines begünstigten Vermögens bzw. bei Übertragung an mehrere Erwerber der Freibetrag höchstens 365.000 Euro beträgt.

1.2.1.3.1. Übertragung eines Betriebes

Der Freibetrag (Freibetragsteil) steht zu, wenn ein Anteil von mindestens einem Viertel *eines* Betriebes Gegenstand der Übertragung ist.

1.2.1.3.2. Übertragung eines Teilbetriebes

Wird *ein* gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil *eines* Teilbetriebes übertragen, so muss der Wert (gemeiner Wert) des übertragenen Teilbetriebes oder der Anteil desselben mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes betragen.

Der Freibetrag steht nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert (gemeiner Wert) des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert (gemeiner Wert) des gesamten Betriebes steht.

1.2.1.3.3. Erwerb durch einen oder mehrere Erwerber

Die Mindestanteile sind lediglich aus Sicht des Erblassers zu beachten, unabhängig von der Anzahl der Erwerber und deren erhaltenem Anteil. Der Freibetrag steht entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu (Freibetragsteil).

Wird ein entsprechender Mindestanteil an mehrere Erwerber übertragen und erhält der einzelne Erwerber für seine Person weniger als den Mindestanteil, so steht grundsätzlich der Freibetrag bzw. Freibetragsanteil zu und verteilt sich dieser auf die Erwerber entsprechend den von ihnen jeweils erworbenen Anteilen.

Beispiel:

A hinterlässt seiner Tochter B 20% und seinem Sohn C 80% seines österreichischen Bauunternehmens mit einem steuerlichen Wert (für den Gesamtbetrieb) von 1.000.000. Für das Betriebsgrundstück ist ein Einheitswert iHv 40.000 (3-facher EW 120.000) festgestellt.

Überprüfung der Voraussetzungen:

Die Erwerber sind natürliche Personen.

Es wird ein Betriebsgrundstück gemeinsam mit einem inländischen Betrieb, der der Einkünfterzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 dient, übertragen.

Es wird mehr als ein Viertel des Betriebes zugewendet.

Höhe des Freibetrages: Für den Erwerb des Betriebsgrundstückes steht, weil der Gesamtbetrieb übergeht, der Freibetrag in voller Höhe zu.

Dieser verteilt sich auf die Tochter B mit 20% von 365.000 = 73.000

und auf den Sohn C mit 80% von 365.000 = 292.000.

1.2.1.3.4. Erwerb eines Grundstückes im Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit einem Mitunternehmeranteil

Der Erwerb eines Anteiles an einer (rechtsfähigen) Mitunternehmerschaft, die Eigentümerin eines Grundstückes ist, stellt keinen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar, weil ein komplexes Recht übergeht und kein Eigentumswechsel in Bezug auf das Grundstück stattfindet.

Der Erwerb eines Grundstückes, das der Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung steht, ist begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil erworben wird. Das Beteiligungsausmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Der Freibetrag steht nur in dem Ausmaß, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht, zu.

Beispiel:

A ist zu 30% und B zu 70% an einer OG beteiligt. Der Wert der OG beträgt 3.000.000, A hat ein Grundstück im Sonderbetriebsvermögen im Wert (3-facher Einheitswert) von 240.000. A hinterlässt seinen Anteil und das Sonderbetriebsvermögen seinem Kind. Auf Grund der 30%igen Beteiligung des A kann das Kind höchstens 109.500 Freibetragsteil lukrieren (30% von 365.000).

<i>Wert des Grundstückes</i>	<i>240.000</i>
<i>Anteiliger Freibetrag</i>	<i>- 109.500</i>
<i>Bemessungsgrundlage</i>	<i>130.500</i>

Daneben kann – bei Vorliegen der Voraussetzungen – der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG kumulativ zur Anwendung kommen.

1.2.1.3.5. Erwerb von teilweise betrieblich genutzten Grundstücken

Hinterlässt ein Unternehmer ein Grundstück gemeinsam mit einem (Teil-)Betrieb, steht der Freibetrag in dem Ausmaß zu, das seiner betrieblichen Nutzung entspricht. Für das Ausmaß der betrieblichen Nutzung sind die ertragsteuerlichen Grundsätze maßgebend.

1.2.1.4. Nacherhebung der Steuer

Wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil) oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird, ist die Grunderwerbsteuer nachzuerheben. Diese Nacherhebungsgründe sind taxativ.

Abgesehen von den unten angeführten Ausnahmen (siehe Pkt. III.1.2.1.4.4.) ist die Nacherhebung, wenn der (Teil-) Betrieb oder Mitunternehmeranteil entgeltlich oder unentgeltlich weiter übertragen oder aufgegeben wird oder das Vermögen betriebsfremden Zwecken zugeführt wird, zwingend vorzunehmen. Im Falle der Nacherhebung sind die Werte für den Zeitpunkt, in dem der steuerbare Tatbestand verwirklicht wurde, heranzuziehen (= Zeitpunkt der seinerzeitigen Übertragung).

1.2.1.4.1. Verfahrenshinweise

Der Nacherhebungstatbestand, der im Zeitpunkt seiner Verwirklichung die Steuerschuld auslöst, stellt einen eigenen verfahrensrechtlichen Titel für die Steuerfestsetzung dar. Die Verjährungsfrist zur Festsetzung der Abgabe beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO mit Ablauf des Jahres, in dem der Nacherhebungstatbestand eintritt.

1.2.1.4.2. Wesentliche Betriebsgrundlagen

Zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens gehören jene Betriebsmittel, die objektiv die Fortführung des als lebend anzusehenden Betriebes ermöglichen. In der Betrachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist auf die Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung der Besonderheiten des jeweiligen Betriebstypus abzustellen. Werden die wesentlichen Betriebsgrundlagen übertragen, entnommen oder in einen anderen Betrieb übergeführt, so ist dies freibetragsschädlich. Näheres zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen siehe EStR 2000 Rz 5507 ff.

Ein Nacherhebungstatbestand ist nicht gesetzt, wenn Maschinen lediglich ausgetauscht werden, sei es aus Rationalisierungszwecken oder bei Untergang/Verlust infolge höherer Gewalt.

1.2.1.4.3. Nicht freibetragsschädliche Übertragung

Eine Nacherhebung unterbleibt, wenn die Weiterübertragung – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für eine begünstigte Weiterübertragung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 –

nur deshalb keinen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt, weil die Voraussetzung der erforderlichen Quote von mindestens 25% nicht gegeben ist.

Beispiel:

Der Betriebsinhaber A hinterlässt 40% des Betriebes zu gleichen Teilen an seine 43-jährigen Zwillingsskinder B und C und 60% seiner Witwe; der Freibetrag des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird gewährt; 2 Jahre später verstirbt B, dessen Tochter erwirbt als Alleinerbin seinen 20% Anteil. Dieser Erwerb ist nur deshalb zu versteuern, weil B nicht die erforderliche Quote, nämlich mindestens 25% besitzt. Die Übertragung von A an B ist nicht nachzuversteuern.

1.2.1.4.4. Ausnahmen von der Nacherhebung

Die Nacherhebung unterbleibt dann, wenn die neuerliche Übertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

Damit Umgründungen nicht schädlich sind, müssen alle Voraussetzungen für eine begünstigte Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz vorliegen.

Die fünfjährige Behaltefrist läuft im Falle einer begünstigten Umgründung weiter. Wird innerhalb der restlichen Behaltefrist das – an die Stelle des begünstigt erworbenen Vermögens getretene – Vermögen entgeltlich oder unentgeltlich (weiter)übertragen, ist der ursprüngliche Erwerb nachzuversteuern, sofern nicht der nachfolgende Erwerb wieder einen begünstigten Erwerb darstellt.

1.2.1.4.5. Anzeigepflicht

Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen.

Um eine allfällige Verjährung auszuschließen und eine zeitnahe Nacherhebung zu gewährleisten, hat das Finanzamt, trotz Anzeigeverpflichtung des Erwerbers, durch geeignete Maßnahmen zu überwachen, ob die Behaltefrist erfüllt wurde.

1.2.2. § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987

Im Zusammenhang mit Zuwendungen von Todes wegen an Stiftungen stehende Grundstückserwerbe, die dem Stiftungseingangssteuergesetz unterliegen, sind von der Grunderwerbsteuer befreit. Mit dieser Befreiung wird eine Doppelbesteuerung eines

Grundstückserwerbes einerseits mit Grunderwerbsteuer aufgrund der Tatbestandsverwirklichung gemäß § 1 GrEStG 1987, andererseits mit Stiftungseingangssteuer vermieden. Voraussetzung für die Befreiung ist aber, dass der Grundstückserwerb unter § 1 Stiftungseingangssteuergesetz fällt; die Grunderwerbsteuerbefreiung steht auch dann zu, wenn der Grundstückserwerb gemäß § 1 Abs. 6 von der Stiftungseingangssteuer befreit ist.

Ob ein Rechtsvorgang dem Stiftungseingangssteuergesetz unterliegt, beurteilt das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis gemäß § 8 AVOG.

1.3. Bemessungsgrundlage und Steuerabsetzbetrag

Bei Erwerben aufgrund eines erbrechtlichen Titels stellt das Dreifache des Einheitswertes (§ 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987) oder der gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 nachgewiesene geringere gemeine Wert die Bemessungsgrundlage dar. Die zu übernehmenden Erbgangs- und Erblässerschulden kommen bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht zum Ansatz.

Ein erbrechtlicher Titel liegt vor, wenn ein Grundstück durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches – vorausgesetzt, dass die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird – erworben wird.

Auch beim Erwerb des Miterben (Vermächtnisnehmers, Pflichtteilsberechtigten) auf Grund eines Erbteilungsübereinkommens (Übereinkommen über die Auseinandersetzung des Vermächtnisses, Pflichtteilsübereinkommens) ist Bemessungsgrundlage das Dreifache des Einheitswertes.

Hingegen stellt der Erbschafts Kauf bzw. die Erbschaftsschenkung keinen Erwerb durch Erbanfall dar. Dem Erwerber ist keine Erbschaft angefallen, auch wenn ihm der Nachlass eingeweiht wird. Die Grunderwerbsteuer ist von der Gegenleistung bzw. gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 vom Dreifachen des Einheitswertes zu erheben.

Ist der Erwerber zugleich Erbe, liegt kein Erbschafts Kauf bzw. keine Erbschaftsschenkung, sondern ein Erbüberkommen vor. Im Hinblick auf den erbrechtlichen Titel ist in diesem Fall die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1987 vom Dreifachen des Einheitswertes zu bemessen.

Wird nach dem 31. Juli 2008 land- und forstwirtschaftliches Vermögen aufgrund eines erbrechtlichen Titels erworben und ist demzufolge die Grunderwerbsteuer gem § 4 Abs. 2

Z 4 GrEStG 1987 zu berechnen, so steht gemäß § 7 GrEStG 1987 ein Steuerabsetzbetrag von höchstens 110 Euro zu. Hat der Erwerber in den letzten 10 Jahren vor dem Tod des Erblassers land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch Schenkung vom Erblasser (die Grunderwerbsteuer war dafür gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 vom dreifachen Einheitswert zu berechnen) erworben, so steht der Steuerabsetzbetrag nur einmal zu. Erwerbe vor dem 1. August 2008 bleiben hierbei unberücksichtigt.

Beispiele:

1. Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes von Vater an Tochter, es wird keine Gegenleistung erbracht

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 6.000, davon 2% = 120 minus Steuerabsetzbetrag von 110 ergibt GrESt iHv 10.

3 Jahre später stirbt der Vater und die Tochter erbt ein forstwirtschaftliches Grundstück.

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 9.000, davon 2% = 180. Da der Absetzbetrag von 110 bereits durch die Schenkung zur Gänze aufgebraucht wurde, kann kein weiterer Betrag abgezogen werden.

2. Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes von Mutter an Sohn, es wird keine Gegenleistung erbracht

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 3.000, davon 2% = 60 minus Steuerabsetzbetrag = es ist keine GrESt zu entrichten, es verbleibt ein für zukünftige Erwerbe auszunützender Absetzbetrag von 50

3 Jahre später stirbt die Mutter und der Sohn erbt ein forstwirtschaftliches Grundstück.

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 9.000, davon 2% = 180. Da noch ein Absetzbetrag von 50 zusteht, beträgt die Steuer nun 130.

1.4. Steuerschuldner und Entstehen der Steuerschuld

Steuerschuldner beim Erwerb eines Grundstückes von Todes wegen ist diejenige Person, welche auf Grund des Ergebnisses des Abhandlungsverfahrens (allenfalls in Verbindung mit einem zuvor geschlossenen Erbteilungsübereinkommen) die Eintragung in das Grundbuch begehren kann.

Beispiel:

2 Erben geben die Erbantrittserklärung je zur Hälfte ab und schließen vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens ein Erbteilungsübereinkommen, demzufolge der Erbe A die Liegenschaft und der Erbe B das bewegliche Nachlassvermögen übernimmt.

Eingeantwortet wird der Nachlass beiden Erben je zur Hälfte, die Eintragung in das Grundbuch kann auf Grund der Einantwortung iVm dem Erbteilungsübereinkommen nur vom Erben A begehrt werden. Dieser ist Schuldner der Grunderwerbsteuer; der

Steuersatz richtet sich nach dem Verwandtschaftsverhältnis zum Erblasser. (Die „Übertragung der halben Liegenschaft“ von Erbe B an Erbe A stellt keine Verfügung über das Grundstück, sondern eine Verfügung über sein Erbrecht bzw. einen Teil seines Erbrechtes dar und verwirklicht keinen Grunderwerbsteuerbaren Vorgang).

Die Steuerschuld entsteht

- beim Erwerb durch Erbanfall mit rechtskräftiger Einantwortung der Verlassenschaft;
- beim Erwerb durch Vermächtnis mit rechtskräftigem Beschluss gemäß § 182 Abs. 3 Außerstreitgesetz;
- beim Erwerb in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches mit Abschluss des Pflichtteilsübereinkommens (Übereignungsanspruch);
- beim Erwerb durch Erbschafts Kauf oder Erbschaftsschenkung mit Abschluss des Kauf- oder Schenkungsvertrages (Übereignungsanspruch). Dies gilt nicht, wenn der Erwerber selbst Erbe ist (siehe 5. Absatz in Pkt. III.1.3).

1.5. Abgabenerklärung

Erfolgt keine Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch einen befugten Parteienvertreter (§ 11 GrEStG 1987), ist gemäß § 10 GrEStG 1987 der Abgabenerklärung die über den Erwerbsvorgang errichtete Schrift (Urkunde) anzuschließen.

Bei Erwerben von Todes wegen sind der Abgabenerklärung eine Abschrift des Abhandlungsprotokolls, der Einantwortungsurkunde bzw. der Bestätigung gemäß § 182 Abs. 3 AußStrG sowie eine Abschrift eines allfälligen Pflichtteilsübereinkommens anzuschließen.

1.6. Selbstberechnungsbefugnis für Parteienvertreter

Die Befugnis der Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners die Grunderwerbsteuer gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 selbst zu berechnen, wird ausgedehnt und erfasst nun auch Grundstückserwerbe von Todes wegen.

Unverändert nicht selbstberechnet werden dürfen Vorgänge gemäß § 17 GrEStG 1987.

1.7. Erstattung oder Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer

Die Bestimmung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 2. Fall wurde von § 33 lit. b ErbStG 1955 analog in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen, die Tatbestände, die zu einer Erstattung oder Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer führen, somit erweitert.

Muss ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden und stellt dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen dar, wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt oder erstattet. Dies gilt auch für den im Zusammenhang mit der Herausgabe eintretenden Erwerbsvorgang.

2. Schenkungen

2.1. Verwirklichter Tatbestand

Sowohl Schenkungsverträge unter Lebenden als auch auf den Todesfall verwirklichen den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987.

2.1.1. Mittelbare Grundstücksschenkung

Wird jemandem Vermögen zum Erwerb eines bestimmten Grundstückes zugewendet (mittelbare Grundstücksschenkung), verwirklicht diese Zuwendung keinen der Grunderwerbsteuer unterliegenden Tatbestand. Es wird durch die Zuwendung (zB Geld für den Kauf einer Eigentumswohnung) weder ein Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes, noch eine wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück begründet; es findet auch kein Erwerb des Eigentums an einem Grundstück, dem kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das einen Anspruch auf Übereignung begründet, statt.

2.1.2. Treuhandschaft

2.1.2.1. Wechsel in der Person des Treugebers

Überträgt der Treugeber einem Dritten unentgeltlich die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 an einem Grundstück, verwirklicht dieser Vorgang den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes, an dem die Verwertungsbefugnis besteht.

2.1.2.2. Unentgeltliche Zuwendung der Verwertungsbefugnis

Schenkt der Treugeber dem Treuhänder die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 an einem Grundstück, an welchem er zuvor dem Treuhänder das zivilrechtliche Eigentum übertragen hat, verwirklicht dieser Vorgang den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987. Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 jedoch nur insoweit erhoben, als für den nachfolgenden zwischen den selben Rechtspersonen stattfindenden Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von

dem beim vorangegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Das trifft im Falle der Schenkung an den Treuhänder nicht zu.

Seinerzeit hat A (Treugeber) den B (Treuhänder) beauftragt, ein Grundstück von C zu erwerben. Nunmehr überträgt A dem B unentgeltlich die Verwertungsbefugnis iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 an diesem Grundstück. Dieser Vorgang verwirklicht den Tatbestand des § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 und unterliegt der Grunderwerbsteuer vom Dreifachen des Einheitswertes.

2.1.2.3. Wechsel in der Person des Treuhänders

Der Treugeber beauftragt den Treuhänder, das zivilrechtliche Eigentum am treuhändig gehaltenen Grundstück unentgeltlich an einen Dritten zu übertragen. Dieser Erwerbsvorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer. Gleichzeitig überträgt der Treugeber seine Verwertungsmöglichkeit iSd § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 an den selben Dritten. Dieser Vorgang unterliegt gemäß § 1 Abs. 2 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer.

Für jeden der beiden Vorgänge ist Grunderwerbsteuer zu entrichten. Bemessungsgrundlage ist jeweils das Dreifache des Einheitswertes des Grundstückes. Die Bestimmung des § 1 Abs. 4 GrEStG 1987 ist nicht anwendbar, weil die beiden Erwerbsvorgänge nicht zwischen den selben Personen stattfinden.

2.2. Befreiungen

2.2.1. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987

Der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wurde aus § 15a ErbStG 1955 in angepasster Form übernommen und bezieht sich nunmehr zur Gänze auf Grundstücke.

2.2.1.1. Persönliche Voraussetzungen

Der Empfänger der Zuwendung muss eine natürliche Person sein. Nicht befreit sind daher Übertragungen an juristische Personen wie zB GmbH, AG, Stiftungen und Anstalten, weiters an Personengesellschaften des Unternehmensrechtes.

Schenkungen unter Lebenden sind nur dann befreit, wenn der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit wegen körperlicher oder geistiger Behinderung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor. Näheres dazu siehe EStR 2000 Rz 7314 ff.

2.2.1.2. Gegenstand der Zuwendung

Begünstigt ist der Erwerb von Grundstücken durch Zuwendung unter Lebenden, wenn

- sie inländischen Betrieben und inländischen Teilbetrieben gewidmet sind, die der Einkunftserzielung aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen oder
- sie der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen wurden (Sonderbetriebsvermögen), sofern diese Grundstücke gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen an dieselbe(n) Person(en) zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt war und

die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen ist.

2.2.1.2.1. Betriebe und Teilbetriebe

Siehe Pkt. III.1.2.1.2.1.

2.2.1.2.2. Abgrenzung Betrieb/Teilbetrieb

Siehe Pkt. III.1.2.1.2.2.

2.2.1.2.3. Übertragung von Sonderbetriebsvermögen eines Mitgesellschafters gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen

Unter diese Bestimmung fallen Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, dazu gehören die Personengesellschaften des Unternehmensrechtes (OG, KG), GesbR und die unechte stille Gesellschaft.

Der Zuwendende muss im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen sein. Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz (zB § 109 UGB, § 1193 ABGB).

Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen sind nur begünstigt, wenn deren Erwerb unmittelbar mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt. Das Beteiligungsausmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Der Zuwendende muss am Vermögen der Gesellschaft unmittelbar beteiligt gewesen sein, er darf daher nicht mittelbar über eine andere Gesellschaft beteiligt sein.

2.2.1.3. Höhe des Freibetrages

Bei der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 handelt es sich um einen betriebsbezogenen Freibetrag. Erhält zum Beispiel jemand zwei Betriebe vom selben Zuwendenden, so steht der Freibetrag (Freibetragsteil) für die Grundstücke jedes Betriebes gesondert zu.

Befinden sich jedoch im Betriebsvermögen eines Betriebes mehrere Grundstücke, liegt zwar hinsichtlich jedes einzelnen Grundstückes ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vor, der Freibetrag (Freibetragsteil) steht jedoch insgesamt nur einmal pro Betrieb für den Erwerb sämtlicher Grundstücke zu.

Die nachfolgenden Bestimmungen über die Aliquotierung des Freibetrages stellen sicher, dass bei Übertragung lediglich von Quoten eines begünstigten Vermögens bzw. bei Übertragung an mehrere Erwerber der Freibetrag höchstens 365.000 Euro beträgt.

2.2.1.3.1. Übertragung eines Betriebes

Siehe Pkt. III.1.2.1.3.1.

2.2.1.3.2. Übertragung eines Teilbetriebes

Siehe Pkt. III.1.2.1.3.2.

2.2.1.3.3. Erwerb durch einen oder mehrere Erwerber

Die Mindestanteile sind lediglich aus Sicht des Übertragenden zu beachten, unabhängig von der Anzahl der Erwerber und deren erhaltenem Anteil.

Im Übrigen siehe Pkt. III.1.2.1.3.3.

2.2.1.3.4. Erwerb eines Grundstückes im Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit einem Mitunternehmeranteil

Siehe Pkt. III.1.2.1.3.4.

2.2.1.3.5. Erwerb von teilweise betrieblich genutzten Grundstücken

Wird ein Grundstück, das sich im Eigentum eines Unternehmers und eines Nichtunternehmers befindet, übertragen, liegen zwei gesondert zu beurteilende Erwerbsvorgänge vor. Die Übertragung gemeinsam mit begünstigtem Vermögen erfolgt nur vom Unternehmer. Daher kommt nur für diesen Erwerb die Befreiung in Betracht.

Überträgt ein Unternehmer ein Grundstück gemeinsam mit einem (Teil-)Betrieb, steht der Freibetrag in dem Ausmaß zu, das seiner betrieblichen Nutzung entspricht. Für das Ausmaß der betrieblichen Nutzung sind die ertragsteuerlichen Grundsätze maßgebend.

2.2.1.4. Nacherhebung der Steuer

Siehe Pkt. III.1.2.1.4.

Für die Berechnung der Fünf-Jahres-Frist ist der Zeitpunkt des Zustandekommens des Verpflichtungsgeschäftes maßgebend.

2.2.1.4.1. Verfahrenshinweise

Siehe Pkt. III.1.2.1.4.1.

2.2.1.4.2. Wesentliche Betriebsgrundlagen

Siehe Pkt. III.1.2.1.4.2.

2.2.1.4.3. Nicht freibetragsschädliche Übertragung

Eine Nacherhebung unterbleibt, wenn die Weiterübertragung – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen für eine begünstigte Weiterübertragung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 – nur deshalb keinen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt, weil die Voraussetzung der erforderlichen Quote von mindestens 25% nicht gegeben ist.

Beispiel:

Der Betriebsinhaber A, 56 Jahre alt, übergibt 40% des Betriebes zu gleichen Teilen an seine 33-jährigen Zwillingsskinder B und C und 60% seine Ehegattin; der Freibetrag des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wird gewährt; 2 Jahre später wird B erwerbsunfähig und übergibt seiner Tochter seinen 20% Anteil. Dieser Erwerb ist nur deshalb zu versteuern, weil B nicht die erforderliche Quote, nämlich mindestens 25% besitzt. Die Übertragung von A an B ist nicht nachzuversteuern.

Hätte B seinen 20% Anteil nicht in Folge Erwerbsunfähigkeit übertragen, sondern an seine Tochter weitergeschenkt, wäre einerseits dieser Vorgang nicht befreit und würde andererseits für den seinerzeitigen Erwerb durch B der Nacherhebungstatbestand verwirklicht.

2.2.1.4.4. Ausnahmen von der Nacherhebung

Siehe Pkt. III.1.2.1.4.4.

2.2.1.4.5. Anzeigepflicht

Siehe Pkt. III.1.2.1.4.5.

2.2.2. § 3 Abs. 1 Z 7 GrEStG 1987

Diese Befreiung wurde aus dem ErbStG 1955 übernommen (§ 15 Abs. 1 Z 1 lit. c ErbStG 1955).

Nach dieser Bestimmung sind Schenkungen zwischen Ehegatten unmittelbar zum Zweck der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte mit höchstens 150 m² Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten von der Grunderwerbsteuer befreit. Hierunter fällt auch das so genannte „Anschreiben lassen“ des Ehepartners.

Die Befreiung kann nur dann zur Anwendung kommen, wenn die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen wäre (siehe Pkt. III.2.3.). Ist die Gegenleistung höher als der dreifache Einheitswert des übertragenen Grundstückanteiles, steht die Befreiung nicht zu und die Grunderwerbsteuer ist von der Gegenleistung zu entrichten.

Das dringende Wohnbedürfnis wird an jener Wohnstätte befriedigt, die den Mittelpunkt der Lebensinteressen der Ehegatten darstellt. Für eine weitere Wohnstätte (Zweitwohnsitz) steht die Befreiung nicht zu. Die Einräumung des schlichten Miteigentums an einem Haus mit mehreren Wohnungen ist – unabhängig von der Größe der Wohnungen – nicht begünstigt, weil nur eine Wohnung der Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses dienen kann.

Die Steuerbefreiung ist von folgenden weiteren Voraussetzungen abhängig:

- innerhalb von drei Monaten ab deren Erwerb müssen sowohl die neue Ehewohnung bezogen als auch die bisherige Ehewohnung aufgegeben werden,
- die Ehewohnung muss weitere fünf Jahre ohne Änderung der Eigentumsverhältnisse benützt werden,
- im Falle der Errichtung der Ehewohnung muss die Benützung der neuen Ehewohnung innerhalb von drei Monaten ab deren Fertigstellung erfolgen, längstens aber innerhalb von acht Jahren ab Begründung des Miteigentums.

Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so ist die Steuerbefreiung verwirkt und eine Nacherhebung vorzunehmen. Der Umstand, der zur Nacherhebung führt, ist dem Finanzamt innerhalb von einem Monat ab dessen Eintreten anzuzeigen.

Beispiele:

1. Der Ehemann ist Alleineigentümer der Ehewohnung (120 m²). Er überträgt seiner Ehefrau einen Hälfteanteil an dieser Wohnung, sie hat keinerlei Gegenleistung zu erbringen: die Steuerbefreiung steht zu. Da die Wohnung von den Ehegatten auch nach fünf Jahren ohne Änderung der Eigentumsverhältnisse als Mittelpunkt der Lebensinteressen benützt wird, steht die Befreiung nach diesem Zeitraum endgültig zu.

2. Der Ehemann ist Alleineigentümer der Ehewohnung (120 m²). Er überträgt seiner Ehefrau einen Hälfteanteil an dieser Wohnung, als Gegenleistung hat sie die auf dem Hälfteanteil lastenden Schulden zu übernehmen.

a) Sind die übernommenen (anteiligen) Schulden geringer als der dreifache Einheitswert der übertragenen Grundstückshälfte, steht die Steuerbefreiung zu. Da die Wohnung von den Ehegatten auch nach fünf Jahren ohne Änderung der Eigentumsverhältnisse als Mittelpunkt der Lebensinteressen benützt wird, steht die Befreiung nach diesem Zeitraum endgültig zu.

b) Sind die übernommenen (anteiligen) Schulden höher als der dreifache Einheitswert der übertragenen Grundstückshälfte, steht die Steuerbefreiung nicht zu.

3. Der Ehemann ist Alleineigentümer der Ehewohnung (120 m²). Er überträgt seiner Ehefrau im Jahr 08 einen Hälfteanteil an dieser Wohnung, sie hat keinerlei Gegenleistung zu erbringen: die Steuerbefreiung steht zu.

Nach drei Jahren im Jahr 11 wird die Ehe geschieden, der Mann überträgt seinen Hälfteanteil an die Frau. Dieser Umstand ist dem Finanzamt anzuzeigen, das daraufhin die Nacherhebung für den im Jahr 08 übertragenen Hälfteanteil vornimmt; außerdem unterliegt die Übertragung der Liegenschaftshälfte anlässlich der Scheidung im Jahr 11 der Grunderwerbsteuer.

4. Der Ehemann ist Alleineigentümer der Ehewohnung (120 m²). Er überträgt seiner Ehefrau im Jahr 08 einen Hälfteanteil an dieser Wohnung, sie hat keinerlei Gegenleistung zu erbringen: die Steuerbefreiung steht zu.

Nach vier Jahren im Jahr 12 wird die Ehe geschieden, die Frau überträgt ihren Hälfteanteil an den Mann zurück. Dieser Umstand ist dem Finanzamt anzuzeigen, das daraufhin die Nacherhebung für den im Jahr 08 übertragenen Hälfteanteil vornimmt. Die Bestimmungen über die Nacherhebung oder Abänderung der Steuer gemäß § 17 Abs. 1 Z 1 und § 17 Abs. 2 GrEStG 1987 können nicht zur Anwendung kommen, da seit dem Erwerb im Jahr 08 mehr als 3 Jahre verstrichen sind. Außerdem unterliegt die Übertragung der Liegenschaftshälfte anlässlich der Scheidung im Jahr 12 der Grunderwerbsteuer.

2.2.3. § 3 Abs. 1 Z 8 GrEStG 1987

Im Zusammenhang mit Zuwendungen unter Lebenden an Stiftungen stehende Grundstückserwerbe, die dem Stiftungseingangssteuergesetz unterliegen, sind von der Grunderwerbsteuer befreit. Mit dieser Befreiung wird eine Doppelbesteuerung eines Grundstückserwerbes einerseits mit Grunderwerbsteuer aufgrund der Tatbestandsverwirklichung gemäß § 1 GrEStG 1987, andererseits mit Stiftungseingangssteuer vermieden. Voraussetzung für die Befreiung ist aber, dass der Grundstückserwerb unter § 1 Stiftungseingangssteuergesetz fällt; die Grunderwerbsteuerbefreiung steht auch dann zu, wenn der Grundstückserwerb gemäß § 1 Abs. 6 Stiftungseingangssteuergesetz von der Stiftungseingangssteuer befreit ist.

Entgeltliche Grundstückserwerbe von Stiftungen unterliegen – weil sie nicht nach dem Stiftungseingangssteuergesetz steuerbar sind - der Grunderwerbsteuer. Ob ein Rechtsvorgang dem Stiftungseingangssteuergesetz unterliegt, beurteilt das Finanzamt mit erweitertem Aufgabenkreis gemäß § 8 AVOG.

2.2.4. § 3 Abs. 1 Z 9 GrEStG 1987

Die Befreiung wurde aus dem § 15 Abs. 1 Z 15 ErbStG 1955 übernommen.

Grundstückszuwendungen durch öffentlich rechtliche Körperschaften sind von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn die Grunderwerbsteuer gem § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen wäre (siehe Pkt. III.2.3.). Ist die Gegenleistung höher als der dreifache Einheitswert des übertragenen Grundstückes, steht die Befreiung nicht zu und die Grunderwerbsteuer ist von der Gegenleistung zu entrichten.

2.3. Bemessungsgrundlage und Steuerabsetzbetrag

Ist vom Erwerber des Grundstückes keine Gegenleistung zu erbringen (zum Begriff der Gegenleistung siehe § 5 GrEStG 1987: dazu zählt etwa ein Barkaufpreis ebenso wie übernommene Schulden und vom Veräußerer vorbehaltene Nutzungen) oder ist die vereinbarte Gegenleistung geringer als der dreifache Einheitswert des übertragenen Grundstückes oder Grundstücksanteiles, so ist Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer der dreifache Einheitswert (§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987) oder der gemäß § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 nachgewiesene geringere gemeine Wert. Der dreifache Einheitswert ist somit die Mindestbemessungsgrundlage (ausgenommen: land – und

forstwirtschaftliche Übergabsverträge unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 sowie Vorgänge gemäß dem UmgrStG)

Beispiele:

1. Schenkung eines Grundstückes (dreifacher Einheitswert... 60.000) von Vater an Tochter, es wird keine Gegenleistung erbracht

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 60.000, davon 2% = 1.200 GrESt

2. Schenkung eines Grundstückes (dreifacher Einheitswert... 60.000) von Mutter an Sohn, der Sohn übernimmt die mit 50.000 aushaftenden Schulden zur Rückzahlung

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 60.000, davon 2% = 1.200 GrESt

3. Schenkung eines Grundstückes (dreifacher Einheitswert... 60.000) von Vater an Sohn, der Sohn verpflichtet sich, seiner Schwester für ihren Erbverzicht 100.000 zu bezahlen

Bemessungsgrundlage: Gegenleistung... 100.000, davon 2% = 2.000 GrESt

Wird nach dem 31. Juli 2008 land- und forstwirtschaftliches Vermögen erworben und ist die Grunderwerbsteuer dafür gem § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen, so steht gemäß § 7 GrEStG 1987 ein Steuerabsetzbetrag von höchstens 110 Euro zu. Werden zwischen denselben Vertragsteilen innerhalb von 10 Jahren mehrere land- und forstwirtschaftliche Grundstücke auf diese Art erworben, steht der Steuerabsetzbetrag nur einmal zu. Erwerbe vor dem 1. August 2008 bleiben hierbei unberücksichtigt.

Beispiele:

1. Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes (dreifacher Einheitswert 60.000) von Vater an Tochter, es wird keine Gegenleistung erbracht

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 60.000, davon 2% = 1.200 GrESt, der Steuerabsetzbetrag von 110 steht zu, die Steuer beträgt daher 1.090

2. Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes (dreifacher Einheitswert 60.000) von Mutter an Sohn, der Sohn übernimmt die mit 50.000 aushaftenden Schulden zur Rückzahlung

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 60.000, davon 2% = 1.200 GrESt, der Steuerabsetzbetrag von 110 steht zu, die Steuer beträgt daher 1.090

3. Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes (dreifacher Einheitswert 60.000) von Vater an Sohn, der Sohn verpflichtet sich, seiner Schwester für ihren Erbverzicht 100.000 zu bezahlen

Bemessungsgrundlage: Gegenleistung... 100.000, davon 2% = 2.000 GrESt. Der Steuerabsetzbetrag steht nicht zu, weil die Gegenleistung und nicht der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage darstellt.

4. a) *Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes (dreifacher Einheitswert 3.000) von Mutter an Tochter, es wird keine Gegenleistung erbracht.*

Bemessungsgrundlage: dreifacher Einheitswert... 3.000, davon 2% = 60, der Steuerabsetzbetrag steht zu, es ist daher keine GrESt zu entrichten, es verbleibt ein Absetzbetrag von 50 für künftige Erwerbe.

b) *2 Jahre später erfolgt eine weitere Schenkung eines landwirtschaftlichen Grundstückes (dreifacher Einheitswert 9.000) der Mutter an die Tochter, die Tochter übernimmt eine Schuld in Höhe von 10.000 zur Rückzahlung.*

Da die Gegenleistung höher ist als der dreifache Einheitswert ist die Bemessungsgrundlage die Gegenleistung, es steht kein Steuerabsetzbetrag zu.

c) *3 Jahre später schenkt die Mutter der Tochter ein forstwirtschaftliches Grundstück (dreifacher Einheitswert 12.000), die Tochter hat keine Gegenleistung zu erbringen.*

Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert... 12.000, davon 2% = 240, der noch nicht verbrauchte Steuerabsetzbetrag in Höhe von 50 steht zu, die GrESt beträgt daher 190.

d) *6 Jahre später schenkt die Mutter der Tochter ein landwirtschaftliches Grundstück (dreifacher Einheitswert 15.000), es ist keine Gegenleistung zu erbringen.*

Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert... 15.000,- davon 2% = 300; da der Absetzbetrag jeweils innerhalb von 10 Jahren zusteht, fällt die unter a) angeführte Schenkung aus der Betrachtung und der Absetzbetrag steht unter Berücksichtigung der unter c) angeführten Schenkung wieder mit dem noch nicht verbrauchten Betrag von 60 zu, die zu entrichtende GrESt beträgt daher 240.

Da der Absetzbetrag nur zur Anwendung kommen kann, wenn die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen ist, steht er nicht zu, wenn bei der Übergabe eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes die Voraussetzungen für die Steuerberechnung gem § 4 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 vorliegen.

2.4. Steuerschuldner und Entstehen der Steuerschuld

Bei Schenkungen unter Lebenden sind gemäß § 9 Z 4 GrEStG 1987 sowohl der Geschenkgeber als auch der Geschenknehmer Steuerschuldner (Gesamtschuldverhältnis - § 6 BAO).

Bei Schenkungen auf den Todesfall ist der Erwerber Steuerschuldner.

Tritt ein Grundstückserwerb aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall ein, so entsteht die Grunderwerbsteuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers (§ 8 Abs. 3 GrEStG 1987). Dies gilt, wenn der Geschenkgeber nach dem 31. Juli 2008 stirbt.

Beispiel:

Ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall betreffend ein Grundstück (dreifacher Einheitswert 150.000) wurde am 13. August 2008 abgeschlossen. Der Geschenknnehmer verpflichtete sich, den kranken Übergeber ab sofort zu pflegen. Am 15. Oktober 2008 stirbt der Geschenkgeber; mit diesem Zeitpunkt entsteht die Grunderwerbsteuerschuld.

Bemessungsgrundlage ist der dreifache Einheitswert iHv 150.000

Eine Schenkung auf den Todesfall iSd § 8 Abs. 3 GrEStG 1987 liegt dann vor, wenn der Erwerb des Grundstückes vom Ableben einer Person abhängt und eine Gegenleistung nicht vorhanden oder zu ermitteln ist oder die vereinbarte Gegenleistung geringer ist als der Wert (dreifacher Einheitswert) des Grundstückes im Zeitpunkt der Vereinbarung.

Bemessungsgrundlage für die Schenkung auf den Todesfall ist der Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert, vgl. §§ 4 Abs. 2 Z 1 iVm 6 GrEStG 1987) im Zeitpunkt des Todes.

Beispiel:

Ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall betreffend Grundstück (dreifacher Einheitswert 60.000) wird im Herbst des Jahres 08 abgeschlossen. Der Geschenknnehmer verpflichtet sich, den dauerhaft pflegebedürftigen Übergeber ab sofort zu pflegen. Bei Vorableben des Übernehmers gehen dessen Rechte und Pflichten auf seine Rechtsnachfolger über. Der zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses nach §§ 16 und 17 BewG 1955 ermittelte Wert der Gegenleistung beträgt

a) 45.000 (geringer als der 3-fache Einheitswert)

b) 74.000 (höher als der 3-fache Einheitswert)

Im Jahr 20 stirbt der Geschenkgeber.

Im Fall a) entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers (§ 8 Abs. 3 GrEStG 1987)

Im Fall b) entsteht die Steuerschuld im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses (§ 8 Abs. 1 GrEStG 1987)

Bemessungsgrundlage ist

Im Fall a) 60.000

Im Fall b) 74.000 (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm §§ 16 und 17 BewG 1955)

Hinsichtlich Schenkungsverträgen auf den Todesfall, die vor dem 1. August 2008 abgeschlossen wurden, siehe Pkt. III.3. Übergangsbestimmungen.

2.5. Selbstberechnungsbefugnis für Parteienvertreter

Die Befugnis der Rechtsanwälte und Notare (Parteienvertreter) zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 11 Abs. 1 GrEStG 1987 als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners erfasst auch Grundstückserwerbe durch Schenkung unter Lebenden.

Nicht selbstberechnet werden dürfen Vorgänge gemäß § 17 GrEStG 1987.

2.6. Erstattung oder Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer

Diese Bestimmung wurde von § 33 lit. a ErbStG 1955 analog in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen, die Tatbestände, die zu einer Erstattung oder Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer führen, somit erweitert.

Wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruches herausgegeben werden muss, ist die Steuer auf Antrag zu erstatten oder nicht festzusetzen (§ 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987). Dies gilt auch für den im Zusammenhang mit der Herausgabe eintretenden Erwerbsvorgang.

Nicht jede Herausgabe eines geschenkten Grundstückes führt zur Erstattung der Steuer. Wird das Grundstück zB auf Grund einer privatrechtlichen Vereinbarung herausgegeben, kommt die Anwendung des § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 nicht in Betracht, sondern allenfalls § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, wenn nämlich der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung rückgängig gemacht wird. § 17 Abs. 1 Z 4 GrEStG 1987 kommt nur dann zur Anwendung, wenn der Beschenkte gegen seinen Willen das geschenkte Grundstück wieder herausgeben musste und zwar auf Grund eines Rechtsanspruches des Geschenkgebers oder auch eines Dritten. Voraussetzung ist allerdings, dass der Rechtsanspruch auf Herausgabe seinen Ursprung in der Schenkung selbst hat.

3. Übergangsbestimmungen

Grundstücksschenkungen unter Lebenden, bei denen der Anspruch auf Übereignung (Schenkungsvertrag) vor dem 1. August 2008 begründet wurde, die Übergabe jedoch nach dem 31. Juli 2008 erfolgt, unterliegen der Grunderwerbsteuer. Eine Schenkungssteuerschuld kann nicht mehr entstehen. Die Grunderwerbsteuerschuld entsteht in diesen Fällen gemäß § 18 Abs. 2f GrEStG 1987 im Zeitpunkt der Übergabe des Grundstückes.

Erwerbsvorgänge eines Grundstückes, die teils entgeltlich, teils unentgeltlich sind (gemischte Schenkung) und bei denen der Anspruch auf Übereignung vor dem 1. August 2008

begründet wird und für den entgeltlichen Teil die Grunderwerbsteuerschuld bereits entstanden ist, entsteht die Grunderwerbsteuerschuld für den unentgeltlichen Teil im Zeitpunkt der Übergabe. Eine Schenkungssteuerschuld kann für den unentgeltlichen Teil nicht mehr entstehen.

Beispiel:

Übergabsvertrag über ein Grundstück am 15. Juli 2008. Dreifacher EW 60.000, vereinbarte Gegenleistung 20.000. Die Übergabe des Grundstückes erfolgt am 30. September 2008.

Die Grunderwerbsteuerschuld für den entgeltlichen Teil (20.000) ist am 15. Juli 2008 entstanden; die Grunderwerbsteuerschuld für den unentgeltlichen Teil (40.000) entsteht am 30. September 2008.

Bei Schenkungsverträgen auf den Todesfall, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind und bei denen die Steuerschuld für den entgeltlichen Teil vor dem 1. August 2008 entstanden ist, entsteht die Steuerschuld für den unentgeltlichen Teil im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers.

Beispiel:

Ein Schenkungsvertrag auf den Todesfall betreffend ein Grundstück (dreifacher Einheitswert 150.000) wurde am 15. November 2006 abgeschlossen. Der Geschenknehmer verpflichtete sich, den kranken Übergeber ab sofort zu pflegen.

Die Verpflichtung des Geschenkgebers stellt eine Gegenleistung dar, die entsprechend den Vorschriften des Bewertungsgesetzes mit 6.000 bewertet wurde und für die die Grunderwerbsteuerschuld am 15. November 2006 entstanden ist. Für den unentgeltlichen Teil des Erwerbes wäre die Erbschaftssteuerschuld erst im Zeitpunkt des Todes des Geschenkgebers entstanden.

Am 3. August 2008 stirbt der Geschenkgeber; mit diesem Zeitpunkt entsteht durch die Abschaffung der Erbschafts- und Schenkungssteuer und die damit verbundene Grunderwerbsteuerpflicht von unentgeltlichen Grundstückserwerben die Grunderwerbsteuerschuld für den unentgeltlichen Teil des Grundstückserwerbes in Höhe von 144.000.

IV. Schlussbestimmungen

Die vorstehenden Ausführungen stellen die Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen auf Grund der Änderungen des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955 und Grunderwerbsteuergesetzes 1987, sowie der Auswirkungen auf § 15 Abs. 3 Gebührengesetz 1957 durch das Schenkungsmeldegesetz 2008, BGBl. I Nr. 85/2008, im Interesse einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise dar.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten werden dadurch weder begründet noch können solche aus diesem Erlass abgeleitet werden.

Bundesministerium für Finanzen, 18. Februar 2009