

STEUERREFORM 2015/2016 ÄNDERUNGEN DES GRUNDERWERBSTEUERGESETZES AB 01.01.2016

1. Zum Steuerreformgesetz 2015/2016

Im Zuge der 83. Sitzung des Nationalrates am 07.07.2015 wurde erwartungsgemäß, mit den Stimmen der beiden Regierungsparteien und gegen die Stimmen sämtlicher Oppositionsparteien, das Steuerreformgesetz 2015/2016 beschlossen.

Artikel 6 des Steuerreformgesetzes 2015/2016 befasst sich mit den Änderungen der Grunderwerbsteuer, die bereits aufgrund des Ministerialentwurfes medial diskutiert wurden.

Die durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 bewirkten Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes treten **mit 1. Jänner 2016 in Kraft** und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden.

Kommt es im Zuge einer Verlassenschaft zu einer Eigentumsübertragung, so gelten die neuen Regelungen, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist.

Selbst wenn aber der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht wurde oder der Erblasser vor dem 1. Jänner 2016 verstorben ist, die Steuerschuld aber nach dem 31. Dezember 2015 entsteht, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung bereits nach den neuen Bestimmungen erfolgen soll (**Wahlrecht des Steuerpflichtigen**).

Bis zum Reformstichtag, also bis zum Ablauf des 31.12.2015, werden Grundstücksübertragungen innerhalb des privilegierten Familienkreises unverändert mit einem **begünstigten Steuersatz von 2 % des dreifachen Einheitswertes** (jedoch höchstens 30 % des Verkehrswertes) der Immobilie besteuert. Diese Privilegierung gilt unabhängig davon, ob ein entgeltlicher Erwerb stattfindet, oder die Liegenschaft im Rahmen einer Schenkung oder Erbschaft an das Familienmitglied übertragen wird.

2. Zu den Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz

Tatsächlich greift der Gesetzgeber mit den Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes massiv in das bisher bekannte System ein.

Die grundlegendste Änderung findet sich in § 4 Abs 1 GrEStG. Danach ist künftig bei sämtlichen Erwerbsvorgängen, die dem GrEStG unterliegen, die Steuer nach

dem Wert der Gegenleistung, mindestens aber nach dem sogenannten Grundstückswert, zu ermitteln.

2.1. Der Grundstückswert

Wenngleich mit der Änderung in § 4 Abs 1 GrEStG klargestellt wurde, dass künftig keine begünstigten Steuersätze auf der **Grundlage des Einheitswertes** mehr zur Anwendung gelangen (eine **Ausnahme** findet sich allerdings weiterhin in § 4 Abs 2 GrEStG, wonach bei bestimmten Übertragungsfällen **land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke** der Einheitswert weiterhin maßgeblich ist), so hat sich doch auch die Befürchtung nicht bewahrheitet, dass die Steuer in jedem Fall vom Verkehrswert zu ermitteln ist und dass dieser Verkehrswert mitunter durch aufwändige und kostspielige Gutachten ermittelt und nachgewiesen werden muss.

Vielmehr bedient sich der Gesetzgeber mit dem "Grundstückswert" eines **neu geschaffenen Terminus**, der ausschließlich für die Grunderwerbsteuerberechnung relevant ist. Dieser Grundstückswert soll dem hochgerechneten (anteiligen) **dreifachen Bodenwert** gemäß § 53 Abs 2 Bewertungsgesetz 1955, zusammen mit dem (anteiligen) **Gebäudewert** entsprechen. Alternativ soll der Grundstückswert auch von einem **geeigneten Immobilienpreisspiegel** abgeleitet werden können.

Der **Bundesminister für Finanzen** wird jedenfalls nähere Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes, sowie den Immobilienpreisspiegel mittels **Verordnung** (die abzuwarten bleibt) festlegen.

Ausgegangen wird derzeit davon, dass der Grundstückswert in der Regel etwa 10 – 20 % unter dem Verkehrswert liegen wird. Sollte aber ein Steuerschuldner nachweisen können, dass der Verkehrswert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere Verkehrswert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich, sodass die Abgabenbehörde den Gegenbeweis antreten müsste.

2.2. Der neue Stufentarif

Die Grunderwerbsteuer wird künftig nach einem Stufentarif berechnet, wobei sich die maßgeblichsten Änderungen für unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbsvorgänge ergeben.

Das Gesetz liefert für die Unterscheidung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen nunmehr auch eine entsprechende Regelung.

Gemäß § 7 Abs 1 GrEStG (NEU) gilt ein Erwerb als:

- **unentgeltlich**, wenn die Gegenleistung nicht mehr als **30 %**,
- **teilentgeltlich**, wenn die Gegenleistung mehr als **30 %**, aber nicht mehr als **70 %**,
und

- **entgeltlich**, wenn die Gegenleistung mehr als **70 %** des Grundstückswertes beträgt.

Des weiteren stellt ein **Erwerb unter nahen Angehörigen** im Sinne des § 26a GGG (im Wesentlichen sind dies Ehegatten oder eingetragenen Partner, Lebensgefährten mit gemeinsamem Hauptwohnsitz und verwandte oder verschwägerte Personen in gerader Linie), unabhängig vom Wert der Gegenleistung, **jedenfalls einen unentgeltlichen Erwerb** dar.

Für entgeltliche Erwerbe gilt, im Wesentlichen unverändert, ein einheitlicher Steuertarif von 3,5 % der Gegenleistung.

Nur für unentgeltliche, sowie teilentgeltliche Erwerbsvorgänge gilt der neu eingeführte Stufentarif. Dieser sieht folgende Tarifsätze – bemessen am Grundstückswert – vor:

- für die ersten EUR 250.000,00 **0,5 %**
- für die nächsten EUR 150.000,00 **2,0 %**
- darüber hinaus **3,5 %**

Diese Umstellung der Bemessungsgrundlage vom dreifachen Einheitswert hin zum Grundstückswert der Immobilie kann in Einzelfällen, insbesondere bei Immobilien mit hohem Verkehrswert, aber sehr niedrigem Einheitswert, künftig zu deutlichen Steuererhöhungen führen.

Für die Ermittlung des Steuersatzes werden die **Erwerbe** zwischen denselben natürlichen Personen innerhalb der **letzten fünf Jahre zusammengerechnet**. Für die Berechnung der fünfjährigen Frist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Für unentgeltliche Erwerbe ist eine Entrichtungsmöglichkeit der **Grunderwerbsteuer in Raten**, aufgeteilt auf **zwei bis fünf Jahre** vorgesehen.

2.3. Beispielrechnung

Beispiel für die Veranschaulichung der potentiellen Mehrbelastung:

Die Eltern schenken an ein Kind ein Grundstück mit einem Verkehrswert in Höhe von EUR 500.000,00, einem angenommenen Grundstückswert von EUR 450.000,00 und einem Einheitswert von EUR 60.000,00.

*Bisher beträgt die Grunderwerbsteuer 2 % von EUR 180.000,00 (= dreifacher Einheitswert), sohin **EUR 3.600,00**.*

*Bei Umrechnung dieses Beispiels in das neue Stufensystem ergibt sich demgegenüber eine Steuerschuld in Höhe von **EUR 6.000,00** (0,5 % von EUR 250.000,00 + 2 % von EUR 150.000,00 + 3,5 % von EUR 50.000,00).*

Gerade bei Liegenschaften mit einem hohen Grundstückswert bzw. Verkehrswert sind die Mehrbelastungen mitunter deutlich und wird daher in derartigen Fällen zu überlegen sein, etwaige ohnehin geplante Übertragungen im Rahmen der Familie möglichst noch unter

Inanspruchnahme des geltenden Grunderwerbsteuergesetzes durchzuführen, sohin vor dem 01.01.2016.

Vor diesem Hintergrund darf auch nicht vergessen werden, dass das neue Stufensystem nicht nur Schenkungen im Familienverbund betreffen wird, sondern auch auf Übertragungen im Rahmen einer Erbschaft angewendet wird. Deshalb sollte überlegt werden, ob Liegenschaften, welche im Rahmen der Erbschaft ohnehin an die Kinder übergehen würden, nicht bereits zu Lebzeiten des Erblassers an die Erben übertragen werden sollten, um noch in den Genuss der derzeit mitunter günstigeren Besteuerung zu kommen.

Derartige Übertragungen sollten jedoch rechtlich fundiert ausgestaltet werden, um die Position des Übertragenden entsprechend zu schützen. In Frage kommt hier vor allem der Vorbehalt von Rechten an der übertragenen Immobilie, wie etwa ein **Wohnrecht**, ein **Fruchtgenussrecht** oder zusätzlich hierzu auch ein **Ausgedinge** (Reallast dafür, dass bestimmte persönliche Leistungen erbracht werden), welche der Übergeber auf Lebzeiten entsprechend verbüchern lassen kann.

Bei entsprechender Gestaltung kann der Übergeber sogar in der Position des wirtschaftlichen Eigentümers der Immobilie bleiben, welche bis zur steuerlichen Zurechnung etwaiger Einkünfte aus Vermietung oder Geltendmachung der Abschreibung beim Übergeber selbst reichen kann. Eine solche Ausgestaltung ist jedoch bei einem üblichen Fruchtgenussrecht nicht gegeben und müsste daher, im Falle eines diesbezüglichen Bedarfes, bei der Ausgestaltung der Übertragung entsprechend berücksichtigt werden (hierzu siehe weiter unten).

3. Unentgeltliches Fruchtgenussrecht als Gestaltungsmöglichkeit bei vorgezogener Übertragung von Liegenschaften

Für vorweggenommene Übertragungen von Liegenschaften unter Lebenden, hat sich in der Praxis, zur Absicherung des Übertragenden, besonders die Einräumung bzw. der Vorbehalt (auch dies muss mit Bedacht formuliert werden) eines unentgeltlichen Fruchtgenussrechtes zu Gunsten des Übertragenden und zu Lasten der Übernehmenden bewährt.

Beim Fruchtgenussrecht behält sich der Übergeber (künftiger Erblasser) das Recht vor, die Immobilie weiterhin zu nutzen und über das bloße Wohnrecht hinausgehend auch die Früchte (etwa Vermietungserträge) aus der Liegenschaft zu ziehen.

Im Endeffekt ändert sich daher durch die Übergabe der Liegenschaft mit einem unentgeltlichen Fruchtgenussrecht für den Übergeber wenig, zumal er weiterhin als (wirtschaftlicher) Eigentümer der Immobilie anzusehen ist und seine Interessen (Erhalt der Immobilie, Nutzung der Früchte), trotz Aufgabe der formalen, zivilrechtlichen Eigentümerstellung, abgesichert bleiben.

Mit der im letzten Jahr ergangenen Entscheidung VwGH 2010/13/0105 vom 25.06.2014 wurde durch den Verwaltungsgerichtshof klargestellt, dass bei einem Fruchtgenussrecht eine wirksame Trennung des wirtschaftlichen Eigentums vom zivilrechtlichen Eigentum nur dann vorliegt, wenn der Fruchtnießer auch die Chancen auf Wertsteigerung, sowie die Risiken der Wertminderung in Bezug auf die Liegenschaft trägt. Wie diese Risikotragung vereinbart

werden muss, wurde allerdings bisher weder durch die Judikatur noch die Verwaltungspraxis näher definiert, sodass bei derartigen Liegenschaftsübergaben, unter gleichzeitiger Einräumung eines umfassenden Fruchtgenussrechtes (samt Verbücherung eines Veräußerungs- und Belastungsverbot), besondere Vorsicht im Zusammenhang mit der Formulierung dieser Rechte geboten ist.

Der OGH hat in einer jüngeren Entscheidung (2 Ob 39/14w vom 11.09.2014) in einem ähnlichen Fall, aufgrund der Wertrelationen, die Übergabe als Schenkung eingestuft. Aufgrund des Fruchtgenussrechtes und des Veräußerungs- und Belastungsverbot wurde jedoch dem Beschenkten sowohl die Nutzungsmöglichkeit der Liegenschaft, als auch die Verfügungsmöglichkeit über deren Substanzwert bis zum Tod der Übergeberin vorenthalten, was das geschenkte Eigentum praktisch zur Gänze ausgehöhlt hat. Der OGH ist in diesem Zusammenhang von der Vermögensopfertheorie ausgegangen und hat ausgesprochen, dass die zweijährige Frist des § 785 Abs 3 ABGB bis zum Tod der Übergeberin nicht zu laufen begonnen hat und somit der Vorgang – trotz der Schenkung mehr als drei Jahre vor dem Tod der Übergeberin – für die Pflichtteilsberechtigten (anrechnungspflichtige Schenkung zur Pflichtteilerhöhung!) durchaus relevant war.

Diese neue Judikatur des OGH ist somit in die Überlegungen über derartige Liegenschaftsübergaben dringend einzubeziehen.

4. Weitere wesentliche Änderungen

4.1. Betriebsfreibetrag

Der Freibetrag für die Übergabe von Liegenschaften im Rahmen eines Betriebes im Familienkreis wird von EUR 365.000,00 auf EUR 900.000,00 erhöht und die zu entrichtende Grunderwerbsteuer wird in diesen Fällen mit 0,5 % des Grundstückswertes gedeckelt.

4.2. Änderungen bei der Anteilsvereinigung und Abschaffung von Gestaltungsmöglichkeiten mit Treuhandschaften

Befindet sich eine Liegenschaft im Vermögen einer Kapitalgesellschaft, so galt bisher eine die Grunderwerbsteuerpflicht auslösende Anteilsvereinigung erst dann als verwirklicht, wenn 100 % der Anteile an dieser Gesellschaft transferiert wurden, weshalb vielfach von der Möglichkeit Gebrauch gemacht wurde, Zwerganteile zurückzubehalten oder auf andere Personen zu übertragen.

Nunmehr wird klargestellt, dass jede Übertragung von **mindestens 95 %** der Anteile bereits eine Anteilsvereinigung bewirkt, sodass eine Vermeidung von Anteilsvereinigungen nur noch möglich ist, wenn eine andere Person mehr als 5 % der Anteile hält. Diese Regelung soll überdies künftig **auch für Personengesellschaften** gelten.

Weiters ist zu beachten, dass **Treuhandkonstruktionen künftig nicht mehr möglich** sind, da aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung klargestellt wird, dass von einem Treuhänder gehaltene Anteile grunderwerbsteuerrechtlich dem Treugeber zuzurechnen sind. Wenngleich dies bereits der zuletzt herrschenden Rechtsprechung entsprochen hat, sind allenfalls dennoch bestehende Treuhandkonstruktionen sohin dringend zu hinterfragen, um

allenfalls Maßnahmen zu setzen, um die Grunderwerbsteuerpflicht ab 01.01.2016 zu vermeiden.

5. Zusammenfassung

Wenngleich die befürchtete massive Anhebung der Grunderwerbsteuer nicht verwirklicht wurde, sind die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 verbundenen Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes dennoch erheblich.

Sicherlich wird die Einführung des Stufentarifs in bestimmten Konstellationen, insbesondere bei Immobilien mit sehr hohen Verkehrswerten und sehr niedrigen Einheitswerten, eine Übertragung noch vor dem 01.01.2016 nahelegen, um die sodann erhöhte Grunderwerbsteuer zu vermeiden. Bei der überwiegenden Mehrzahl der Immobilien wird die Neuregelung aber kaum zu gravierenden Erhöhungen führen.

Dort wo eine vorgezogene Übertragung gewünscht ist, kann weiterhin angedacht werden, diese Übertragung durch Vorbehalt/Einräumung eines Fruchtgenussrechtes abzusichern, wobei zu beachten ist, dass die Rechtsprechung zunehmend in derartige Konstruktionen eingreift und diese hinterfragt, sodass besonderes Augenmerk auf eine richtige und rechtswirksame Regelung gelegt werden sollte.

Auch die Änderungen bezüglich des Betriebsfreibetrages sind zu beachten und können im Einzelfall neue Gestaltungen ermöglichen, ebenso wie die Deckelung mit 0,5 % des Grundstückswertes bei betrieblichen Immobilien (Zinshäuser können mitunter auch betriebliche Immobilien im Rahmen einer "gewerblichen Vermietung" darstellen und Eigentümer diesen "Steuervorteil" möglicherweise nutzen).

Zu beachten sind auch die Änderungen im Zusammenhang mit der Anteilsvereinigung und der künftigen Zurechnung von Treuhandschaften, sodass bestehende Gestaltungen auf deren Tauglichkeit für die Zukunft hin überprüft werden sollten.

Unser Team steht Ihnen selbstverständlich jederzeit gerne zur Verfügung, entsprechende Analysen und Optimierungen im obigen Sinne vorzunehmen.

[RAA Mag. Jiri Belka](#)

[RA Mag. Johannes Wolfgruber, MBA](#)

[RA DDr. Alexander Hasch](#)