

1.5. Steuersatz (§ 7 GrEStG)

Die Regelung des anwendbaren Steuersatzes findet sich in § 7 GrEStG und richtet sich für einen konkreten Erwerbsvorgang grundsätzlich nach den Kriterien der Entgeltlichkeit, Teilentgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit. Hintergrund für diese Vorgehensweise ist ausweislich der Gesetzesmaterialien, dass unentgeltliche und teilentgeltliche Erwerbsvorgänge durch einen Stufentarif begünstigt werden sollen.⁵³ Der Unterscheidung zwischen entgeltlichen, teilentgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen kommt somit zentrale Bedeutung zu, weshalb der Gesetzgeber diese Abgrenzung auch explizit gesetzlich festgelegt hat (§ 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG). Ein Erwerb (im Sinne eines Erwerbsvorgangs) gilt als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30 % des Grundstückswerts beträgt;
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % des Grundstückswerts beträgt;
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswerts beträgt.

Der Gesetzgeber referenziert also für die Abgrenzung von entgeltlichen, teilentgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen auf grunderwerbsteuerliche Begriffe. Relevant für die Abgrenzung ist der Wert der Gegenleistung in Entsprechung von § 5 GrEStG und der Grundstückswert gemäß § 4 GrEStG. Damit ist die Abgrenzung im Grunderwerbsteuergesetz relativ klar geregelt. Durch die eigenständige Definition im Grunderwerbsteuergesetz ergeben sich aber naturgemäß Abweichungen zu anderen Steuergesetzen (wie etwa dem Ertragsteuerrecht oder der Stiftungseinkungssteuer).

Ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang liegt nach der Definition in § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG vor, wenn eine Gegenleistung gar nicht vorhanden ist (zB Schenkung) oder wenn eine geringe Gegenleistung im Vergleich zum übertragenen Grundvermögen erbracht wird (zB Verkauf zu einem symbolischen Betrag oder gegen Übernahme gewisser Restverbindlichkeiten). Solange die Gegenleistung bis zu maximal 30 % des Grundstückswerts des übertragenen Grundvermögens beträgt, wird der Erwerbsvorgang noch als unentgeltlich angesehen. Dies gilt sowohl für natürliche als auch für juristische Personen als Erwerber.

Zusätzlich zur wirtschaftlichen Unentgeltlichkeit von Erwerbsvorgängen werden vom Gesetz selbst bestimmte Erwerbsvorgänge als unentgeltlich behandelt. Gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG gilt ein Erwerbsvorgang unter Lebenden durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis für Grunderwerbsteuerzwecke jedenfalls als unentgeltlich. Dieser Personenkreis erfasst etwa Ehegatten oder eingetragene Partner, Lebensgefährten mit gemeinsamem Hauptwohnsitz, Eltern,

⁵³ Vgl ErlRV 685 BlgNR 25. GP 37.

Kinder, Enkel in gerader Linie sowie Geschwister, Nichten und Neffen. Innerhalb dieses Familienkreises ist keine Abgrenzung zwischen unentgeltlichen, entgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerbsvorgängen vorzunehmen. Vielmehr kommt kraft gesetzlicher Anordnung die Regelung für unentgeltliche Erwerbsvorgänge zur Anwendung (Stufentarif vom Grundstückswert). Dies gilt auch dann, wenn vom Erwerber eine Gegenleistung zum Verkehrswert geleistet wird (also zB beim Kauf zum Marktwert im Familienverband).

Beispiel

Mutter M schenkt ihrer Tochter T ein Grundstück (Verkehrswert 100.000 €, Grundstückswert 50.000 €) und behält sich das Fruchtgenussrecht (Wert 60.000 €) zurück.

Der Vorbehalt des Fruchtgenussrechts ist zwar grundsätzlich eine Gegenleistung iSd Grunderwerbsteuergesetzes, jedoch ist die Grunderwerbsteuer beim Erwerb innerhalb des Familienverbands immer vom Grundstückswert zu bemessen.

Gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG sind bestimmte Erwerbsvorgänge im Zusammenhang mit dem Tod einer natürlichen Person als unentgeltlich aufzufassen (bei diesen Erwerbsvorgängen ist unabhängig davon, ob sie innerhalb oder außerhalb des begünstigten Familienverbands iSd § 26a Abs 1 Z 1 GGG erfolgen, von einem unentgeltlichen Erwerbsvorgang auszugehen):

- Erwerb durch Erbfall
- Erwerb durch Vermächtnis
- Erwerb durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung statt oder vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird oder gemäß § 14 Abs 1 Z 1 WEG 2002

Aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktionen in § 7 Abs 1 Z 1 lit b und lit c GrEStG kommt dem Begriff der Teilentgeltlichkeit im Ergebnis nur bei Erwerben unter Lebenden und außerhalb des begünstigten Personenkreises Bedeutung zu.

Im Hinblick auf den Tarif sieht § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG den Regelsteuersatz von 3,5 % vor, welcher immer dann zur Anwendung kommt, wenn keine Ausnahme in § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG greift. Dies ist etwa bei einem Kauf- oder Tauschvertrag zwischen fremden Dritten der Fall. Für unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbsvorgänge sieht § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG einen sogenannten Stufentarif vor. Die Grunderwerbsteuer beträgt beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten 250.000 € Grundstückswert 0,5 % des Grundstückswerts,
- für die nächsten 150.000 € Grundstückswert 2 % des Grundstückswerts und
- bei einem darüber hinausgehenden Grundstückswert (also über 400.000 € Grundstückswert) 3,5 % des Grundstückswerts.

Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist. Insoweit bei einem teilentgeltlichen Erwerbsvorgang eine Gegenlei-

tung zu erbringen ist, gilt § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG und somit allgemein der Steuersatz von 3,5 %. Bei der Ermittlung des Stufentarifs ist auf den einzelnen Erwerbsvorgang bzw die einzelne wirtschaftliche Einheit abzustellen.

Beispiel⁵⁴

A schenkt seinem Patenkind ein Grundstück mit einem Grundstückswert von 200.000 € gegen Übernahme der darauf lastenden Schulden iHv 80.000 €. Da die Gegenleistung 40 % des Grundstückswerts beträgt, ist der Erwerbsvorgang zu 40 % entgeltlich und zu 60 % unentgeltlich.

Die Grunderwerbsteuer ist wie folgt zu berechnen:

Entgeltlicher Teil:	$80.000 \text{ €} \times 3,5 \%$	=	2.800 €
Unentgeltlicher Teil:	$120.000 \text{ €} \times 0,5 \%$	=	600 €
GrESt in Summe		=	3.400 €

Beispiel⁵⁵

A schenkt seinem Cousin B die Grundstücke X (Grundstückswert 150.000 €) und Y (Grundstückswert 250.000 €), wovon X mit einem Wohnrecht (Wert 50.000 €) belastet ist.

Variante 1: Jedes Grundstück bildet eine eigene wirtschaftliche Einheit

Der Erwerb von Grundstück X erfolgt teilentgeltlich ($50 / 150 = 33 \%$), der Erwerb von Grundstück Y erfolgt unentgeltlich.

Variante 2: Die beiden Grundstücke bilden eine wirtschaftliche Einheit

Der Grundstückswert der gesamten wirtschaftlichen Einheit beträgt 400.000 €. Der teilentgeltliche Teil (50.000 € bzw 12,5 %) liegt unter 30 % des Grundstückswerts, somit liegt insgesamt ein unentgeltlicher Vorgang vor.

Zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen im Hinblick auf den Stufentarif durch Aufspaltung von Erwerbsvorgängen zur Steuerminderung sind bestimmte Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre zusammenzurechnen:

- Erwerbe von derselben Person an den Erwerber (sogenannte vertikale Zusammenrechnung) sowie
- Erwerbe einer wirtschaftlichen Einheit oder von Teilen einer wirtschaftlichen Einheit – durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge – durch den Erwerber (sogenannte horizontale Zusammenrechnung).

Beispiel⁵⁶

Die Mutter verstirbt drei Jahre nach der Schenkung des Einfamilienhauses (Grundstückswert 200.000 €) und hinterlässt ihrer Tochter eine Eigentumswohnung (Grundstückswert 300.000 €). Die GrESt berechnet sich wie folgt:

54 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 37.

55 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 37.

56 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 38.

1. Grunderwerbsteuer

Von der ersten Stufe (0 bis 250.000 €) sind durch den Erwerb des Anteils am Einfamilienhaus bereits 200.000 € verbraucht. Aufgrund der Inanspruchnahme des Steuersatzes von 0,5 % für den früheren Erwerb für 200.000 € verbleibt in dieser Steuerstufe für den aktuellen Erwerb der Eigentumswohnung lediglich ein Betrag von 50.000 €. Daraus folgt:

0,5 % von	50.000 € =	250 €
2,0 % von	150.000 € =	3.000 €
3,5 % von	100.000 € =	3.500 €

Gesamte Grunderwerbsteuer somit: 6.750 €

Beispiel⁵⁷

Vater und Mutter schenken das ihnen je zur Hälfte gehörende Einfamilienhaus an ihr Kind (Grundstückswert 300.000 €). Die GrESt berechnet sich wie folgt:

Durch die in diesem Fall vorzunehmende Zusammenrechnung unterliegt der gesamte Betrag von 300.000 € dem Stufentarif:

0,5 % von	250.000 € =	1.250 €
2,0 % von	50.000 € =	1.000 €

Gesamte Grunderwerbsteuer somit: 2.250 €

§ 7 Abs 1 Z 2 lit b, c und d GrEStG sehen dann für bestimmte Erwerbe begünstigte Steuersätze vor:

- § 7 Abs 1 Z 2 lit b GrEStG: Deckelung der Grunderwerbsteuer für Erwerbe, die von § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG als begünstigte Betriebsübertragungen erfasst sind.
- § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG: Für Erwerbsvorgänge gem § 1 Abs 2a GrEStG (Anteilsübertragungen an Personengesellschaften), § 1 Abs 3 GrEStG (Anteilsvereinigungen an Kapital- und Personengesellschaften) sowie bei Vorgängen nach dem UmgrStG beträgt die Grunderwerbsteuer 0,5 % vom Grundstückswert, sofern die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist (etwa bei bestimmten land- und forstwirtschaftlichen Erwerbsvorgängen). Findet beispielsweise eine Anwachsung der Anteile von Personengesellschaften gemäß § 142 UGB aufgrund eines Umgründungsvorgangs statt, kommt § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG zur Anwendung und der Steuersatz beträgt 0,5 % vom Grundstückswert.⁵⁸
- Stiftungseingangssteueräquivalent (§ 7 Abs 2 GrEStG): Für Privatstiftungen oder vergleichbare Vermögensmassen gelten für die Ermittlung der Grunderwerbsteuerbelastung grundsätzlich dieselben Regelungen wie für sonstige Rechtsträger. Bei einem unentgeltlichen Erwerb (zB Widmung von Grundstücken an die Privatstiftung) oder teilentgeltlichen Erwerb durch eine privatrechtliche Stiftung oder eine vergleichbare Vermögensmasse kommt also zunächst der Stufentarif gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG zur Anwendung. Dieser Grunderwerbsteuer-

57 Vgl ErlRV 684 BlgNR 25. GP 38.

58 Vgl BMF 13.5.2016, Pkt 1.1.3.

belastung wird dann noch zusätzlich das Stiftungseingangssteueräquivalent angefügt. Hintergrund dafür ist, dass unentgeltliche Zuwendungen an eine Privatstiftung grundsätzlich der Stiftungseingangssteuer unterliegen, jedoch die Zuwendung von Grundstücken gemäß § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer befreit ist.⁵⁹ Diese Steuerbelastung der Stiftungseingangssteuer wurde gewissermaßen in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen. Gemäß § 7 Abs 2 GrEStG ist der anzuwendende Steuersatz um 2,5 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung zu erhöhen (bei einer unentgeltlichen Zuwendung ist das Stiftungseingangssteueräquivalent somit vom gesamten Grundstückswert zu bemessen).

Abschließend sieht § 7 Abs 3 GrEStG die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen vor, die Grunderwerbsteuerbelastung in bestimmten Fällen auf zwei bis fünf Jahre zu verteilen. Dies setzt einen Antrag in einer Abgabenerklärung voraus. Im Rahmen einer Selbstberechnung ist die Verteilung nicht möglich und damit ist der praktische Anwendungsbereich der Regelung auch deutlich eingeschränkt. Die Verteilung wird zudem mit einer Zinskomponente versehen, weshalb die Verteilung die nominell geschuldete Steuer erhöht. Im Ergebnis hat die Regelung daher praktisch nur relativ geringe Bedeutung.

1.6. Entstehung der Steuerschuld (§ 8 GrEStG)

Als Grundregelung sieht § 8 Abs 1 GrEStG vor, dass die Steuerschuld mit der Verwirklichung des Grunderwerbsteuerpflichtigen Erwerbsvorgangs entsteht. Die Steuerschuld entsteht also mit der Verwirklichung des jeweiligen Erwerbsvorgangs nach § 1 GrEStG. Nachdem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG etwa auf den durchsetzungsfähigen (klagbaren) Übereignungsanspruch abstellt, ist ein mündlicher Kaufvertragsabschluss für das Entstehen der Steuerschuld ausreichend, wie auch etwa die Annahme eines entsprechend qualifizierenden Vertragsangebots. Die allfällige spätere Erstellung eines schriftlichen Dokuments (zB beglaubigter Vertrag beim Notar) hat auf die einmal entstandene Steuerpflicht keine Auswirkungen. Zentrale Bedeutung kommt also der Frage zu, ob ein Erwerbsvorgang nach den dort verankerten Anforderungen verwirklicht wurde.

Im Hinblick auf Bedingungen sieht § 8 Abs 2 GrEStG eine Sonderregelung für aufschiebende Bedingungen vor. Unter einer aufschiebenden Bedingung stehen Rechtsgeschäfte dann, wenn sie erst Rechtswirkungen bei Eintritt der Bedingung auslösen. Auflösende Bedingungen hindern dagegen den Eintritt der Rechtswirkungen eines Rechtsgeschäfts nicht, sondern führen idR zu einer rückwirkenden Rückabwicklung der Rechtsfolgen. Da nur bei einer aufschiebenden Bedingung die Rechtswirkungen eines Rechtsgeschäfts erst zu einem späteren Zeitpunkt ein-

59 Steuerfrei bleiben die Zuwendungen von Grundstücken im Sinne des § 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.

treten, sieht das GrEStG auch nur für diese Bedingungsart eine Sonderregelung vor. Dabei normiert § 8 Abs 2 GrEStG, dass die Steuerschuld erst mit Eintritt der Bedingung entsteht. Tritt die Bedingung daher gar nicht ein, entsteht auch keine Steuerschuld. Weiters erfasst § 8 Abs 2 GrEStG behördliche Genehmigungen wie etwa durch eine Grundverkehrsbehörde, durch ein Verlassenschaftsgericht oder durch das PflEGschaftsgericht.

Die Schenkung auf den Todesfall wird in § 8 Abs 3 GrEStG gesondert geregelt. Eine solche Schenkung auf den Todesfall wird unter Lebenden vereinbart. Der Geschenknehmer erhält den Anspruch auf Übertragung allerdings erst mit dem Tod und stellt daher die Schenkung auf den Todesfall einen Anspruch gegen den Nachlass oder die Erben dar. Für Wirksamkeit der Schenkung auf den Todesfall muss dieser als Notariatsakt aufgenommen werden und es gibt weitgehende Einschränkungen des Widerrufsrechts. Auch die Grunderwerbsteuerschuld entsteht kraft gesetzlicher Anordnung in § 8 Abs 3 GrEStG mit dem Tod des Geschenkgebers (sonst würde die Grunderwerbsteuerschuld mit dem Abschluss des Schenkungsvertrags als Verpflichtungsgeschäft entstehen). Nachdem der Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld für die Bewertung der Gegenleistung, den anwendbaren Steuersatz und Steuerbefreiungen relevant ist,⁶⁰ ist die Grunderwerbsteuer im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers zu berechnen.

Schließlich sieht § 8 Abs 4 GrEStG eine Sonderregelung für Erbschaften und Vermächtnisse – also bestimmte Erwerbe von Todes wegen – vor. Bei Erwerben durch Erbanfall entsteht die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung und bei Erwerben durch Vermächtnis mit Bestätigung des Verlassenschaftsgerichts gemäß § 182 Abs 3 Außerstreitgesetz. Im Ergebnis entsteht also die Steuerschuld etwa bei einem Erbanfall nicht mit dem Todestag des Verstorbenen, sondern erst wesentlich später mit dem Abschluss des Verlassenschaftsverfahrens.

1.7. Steuerschuldner (§ 9 GrEStG)

Der Steuerschuldner eines Erwerbsvorgangs wird in § 9 GrEStG geregelt. Dies ist abhängig vom konkret ausgelösten Erwerbsvorgang:

- § 9 Z 1 GrEStG: Beim Erwerb kraft Gesetzes (zB Ersitzung, Erlöschen des Baurechts und Heimfall des Bauwerks) der bisherige Eigentümer und Erwerber, bei Erwerben von Todes wegen und bei Schenkungen auf den Todesfall der Erwerber;
- § 9 Z 2 GrEStG: Beim Enteignungsverfahren und beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren der Erwerber;

60 Vgl *Massoner/Stefaner* in *Pinetz et al*, GrEStG (2017) § 8 Rz 1.

- § 9 Z 3 GrEStG:
 - Lit a: Bei der Änderung des Gesellschafterbestandes einer Personengesellschaft (Erwerbsvorgang des § 1 Abs 2a GrEStG) die Personengesellschaft. Bei diesem Steuertatbestand ist also die Personengesellschaft selbst der Steuerschuldner, an welche die Anteile übertragen werden. Die Personengesellschaft selbst hat somit den Stand der Gesellschafter und Änderungen an der Gesellschafterstruktur evident zu halten.
 - Lit b: Bei der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers (Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG) derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden. Steuerschuldner ist also nur der Erwerber der Anteile. Der Veräußerer oder die grundstücksbesitzende Gesellschaft selbst sind dagegen nicht Steuerschuldner, wenn die Grunderwerbsteuer durch diesen Tatbestand ausgelöst wird.
 - Lit c: Bei der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen oder einer Gesellschaft in der Hand einer Unternehmensgruppe die am Erwerbsvorgang Beteiligten. Mangels Rechtsfähigkeit bzw Rechtspersönlichkeit der Unternehmensgruppe als solches ist nicht die Unternehmensgruppe Steuerschuldner, sondern dies sind alle beteiligten Gesellschaften.
- § 9 Z 4 GrEStG: Bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen; bei einem Kaufvertrag sind dies beispielsweise der Verkäufer und der Käufer des Grundstücks.

Sollten nach den Vorgaben des § 9 GrEStG mehrere Personen Steuerschuldner sein, werden sie gemäß § 6 Abs 1 BAO zu Mitschuldnern zur ungeteilten Hand. Es entsteht somit ein öffentlich-rechtliches Gesamtschuldverhältnis zwischen allen Steuerschuldnern, welches durch privatrechtliche Vereinbarungen nicht ausgeschlossen werden kann. Auch kann die Abgabenbehörde nicht zu einer bestimmten Aufteilung von Steuerbeträgen auf die Beteiligten verpflichtet werden. Es liegt vielmehr im Ermessen der Abgabenbehörde, welchen Gesamtschuldner sie in Anspruch nimmt, und dabei besteht keine strikte Bindung an die getroffenen privatrechtlichen Vereinbarungen (etwa in einem Kaufvertrag). Das Ermessen der Abgabenbehörde ist aber nicht vollkommen frei, sondern hat sich gemäß § 20 BAO nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung der Umstände im Einzelfall zu richten. Die Abgabenbehörde wird daher regelmäßig nicht die Steuer einem Gesamtschuldner vorschreiben können, der nach den vertraglichen Regelungen im Innenverhältnis die Steuer nicht tragen soll, wenn es dafür keinen entsprechenden Grund gibt.⁶¹ Wird die Steuerschuld durch einen Gesamtschuldner entrichtet, erlischt die Abgabenschuld. Es kann jedoch im Innenverhältnis zwischen den Vertragsparteien entsprechende Regressansprüche geben.

⁶¹ Vgl *Massoner/Stefaner in Pinetz et al*, GrEStG (2017) § 9 Rz 39.

1.8. Abgabenerklärung und Selbstberechnung (§§ 10 ff GrEStG)

§ 10 Abs 1 GrEStG beinhaltet die Verpflichtung zur Anzeige von verwirklichten Erwerbsvorgängen iSd § 1 GrEStG (Abgabenerklärung). Diese Verpflichtung erfasst alle von § 1 GrEStG umfassten Erwerbsvorgänge. Die Anzeige ist auch dann verpflichtend, wenn der Erwerbsvorgang steuerfrei sein sollte (etwa aufgrund einer Befreiungsbestimmung des § 3 GrEStG). Die Anzeigepflicht knüpft dabei an die Entstehung der Steuerschuld und ist bis zum 15. des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Kalendermonat vorzunehmen. Die Anzeigepflicht wird also durch vereinbarte aufschiebende Bedingungen oder erforderliche Genehmigungen hinausgeschoben. Zur Anzeige sind die in § 9 GrEStG genannten Personen (Steuerschuldner) sowie die Notare, Rechtsanwälte und sonstigen Bevollmächtigten, die beim Erwerb des Grundstückes oder bei Errichtung der Vertragsurkunde über den Erwerb mitgewirkt haben, zur ungeteilten Hand verpflichtet. Keine Anzeigepflicht entsteht, wenn für den Erwerbsvorgang eine Selbstberechnung gemäß § 11 GrEStG durchgeführt wurde (§ 10 Abs 1 letzter Satz GrEStG). In einem solchen Fall hat der Parteienvertreter die Selbstberechnung durchzuführen und die Selbstberechnungen anzumelden.

Aufgrund der abgegebenen Abgabenerklärung (Anzeige) erlässt das zuständige Finanzamt einen Grunderwerbsteuerbescheid, in welchem die Grunderwerbsteuer gem § 210 Abs 1 BAO festgesetzt wird und binnen einem Monat nach Bekanntgabe des Bescheids fällig wird. Die Eintragung des Erwerbsvorgangs im Grundbuch darf gem § 160 Abs 1 BAO aber erst dann erfolgen, wenn das Finanzamt bescheinigt, dass der Eintragung hinsichtlich der Grunderwerbsteuer und Stiftungseingangssteuer keine Bedenken entgegenstehen (sogenannte Unbedenklichkeitsbescheinigung). Die steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung wird vom Finanzamt erst erteilt, wenn die maßgebenden Abgaben entrichtet wurden, dafür Sicherheit geleistet wurde oder Abgabefreiheit besteht (§ 160 Abs 4 BAO).

Alternativ zur Anzeige/Abgabenerklärung der Grunderwerbsteuer steht gem § 11 Abs 1 GrEStG Rechtsanwälten und Notaren (Parteienvertretern) die Möglichkeit offen, als Bevollmächtigte eines Steuerschuldners die Grunderwerbsteuer selbst zu berechnen. Die Selbstberechnung hat innerhalb der Frist zur Vorlage der Abgabenerklärung iSd § 10 Abs 1 GrEStG zu erfolgen. An der maßgeblichen Frist ergibt sich somit kein Unterschied zwischen Abgabenerklärung und Selbstberechnung. Der Steuerschuldner hat dem selbstberechnenden Parteienvertreter die Grundlagen für die Selbstberechnung anzugeben und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen (§ 11 Abs 3 GrEStG). Gegenüber dem Grundbuchsgericht sind die Parteienvertreter befugt, je Erwerbsvorgang elektronisch eine Selbstberechnungserklärung abzugeben (§ 12 GrEStG). Die Selbstberechnungserklärung ersetzt die steuerliche Unbedenklichkeitsbescheinigung des Finanz-

amtes und ermöglicht damit idR eine schnellere Durchführung der Eintragung des Grundstückserwerbs im Grundbuch als bei der Abgabenerklärung.

An die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer ist auch die Selbstberechnung und Entrichtung der Grundbucheintragungsgebühr und der Immobilienertragsteuer gekoppelt. Es wird also eine gemeinsame Erklärung abgegeben, welche sämtliche dieser Steuern und Abgaben für den konkreten Rechtsvorgang berechnet. Gemäß § 30c Abs 2 EStG haben Parteienvertreter gleichzeitig mit der Grunderwerbsteuerselbstberechnung auch die Immobilienertragsteuer selbst zu berechnen (mit bestimmten Ausnahmen in § 30c Abs 4 EStG). Auch die Grundbucheintragungsgebühr ist im Fall einer Grunderwerbsteuerselbstberechnung über FinanzOnline an das Finanzamt zu entrichten.

1.9. Nichtfestsetzung und Abänderung der Steuer (§ 17 GrEStG)

§ 17 GrEStG beinhaltet Voraussetzungen, bei denen die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt wird (§ 17 Abs 1 GrEStG) bzw eine bereits erfolgte Festsetzung abzuändern ist (§ 17 Abs 4 GrEStG). Die Bestimmung des § 17 GrEStG gilt grundsätzlich für sämtliche Erwerbsvorgänge des § 1 GrEStG.

Gemäß § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird. Weiters wird die Steuer nach § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang aufgrund eines Rechtsanspruchs rückgängig gemacht wird, weil die Vertragsbestimmungen nicht erfüllt werden. Bei diesen beiden Tatbeständen bedarf es also einer Rückgängigmachung des Erwerbsvorgangs als Grundlage für die Nichtfestsetzung bzw Abänderung der Grunderwerbsteuer. Diese Rückgängigmachung ist allgemein eine Parteienvereinbarung, wonach der Erwerbsvorgang hinfällig wird. Die Vereinbarung kann formfrei geschlossen worden und muss nicht einmal ausdrücklich sein, auch eine konkludente Handlung kann genügen. Wesentlich ist jedoch, dass der ursprüngliche Verkäufer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Erfolgt dagegen die Übertragung nur zum Zweck der Veräußerung des Grundstücks an einen bereits bestimmten neuen Käufer, so erhält der Verkäufer die freie Verfügungsmacht nicht wieder und es kommt auch keine Nichtfestsetzung oder Abänderung der Grunderwerbsteuerschuld nach § 17 GrEStG in Betracht.

Im Rahmen des § 17 Abs 1 Z 1 GrEStG ist eine 3-Jahres-Frist von der Entstehung der Steuerschuld einzuhalten. Die Grundbucheintragung ist hierbei nicht von Bedeutung. Im Rahmen des § 17 Abs 1 Z 2 GrEStG ist dagegen keine Frist für die Rückgängigmachung vorgesehen – dies vor dem Hintergrund, dass der Erstattungs-

anspruch nicht auf Basis einer Vereinbarung erzielt werden kann, sondern entsprechend weiterer Voraussetzungen bedarf (wie etwa eines Vertragsbruches, einer Nichterfüllung oder der Geltendmachung von Gewährleistungsansprüchen). In diesem Bereich ist nur die Frist des § 17 Abs 5 GrEStG zu beachten, wonach der Antrag auf Nichtfestsetzung bzw Abänderung bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres des auf das Jahr des begründenden Ereignisses folgenden Jahres gestellt werden muss.

Schließlich kommt im Rahmen des § 17 Abs 1 GrEStG eine Nichtfestsetzung in Betracht,

- (Z 3) wenn das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründen sollte, ungültig ist und das wirtschaftliche Ergebnis des ungültigen Rechtsgeschäfts beseitigt wird;
- (Z 4) wenn das geschenkte Grundstück aufgrund eines Rechtsanspruchs herausgegeben werden musste oder ein von Todes wegen erworbenes Grundstück herausgegeben werden musste und dieses beim Empfänger einen Erwerb von Todes wegen darstellt.

Sollte bei der Rückgängigmachung eines Erwerbsvorgangs der ursprüngliche Erwerbsvorgang noch nicht im Grundbuch durchgeführt und einverleibt worden sein, so ist die Rückgängigmachung auf die Aufhebung des ursprünglichen Erwerbsvorgangs gerichtet. Diese Aufhebungsvereinbarung unterliegt daher regelmäßig nicht der Grunderwerbsteuer, weil sie nicht auf Begründung eines Übereignungsanspruchs iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG gerichtet ist, sondern eben auf die Aufhebung des ursprünglichen Übereignungsanspruchs. Ist die Grundbucheintragung jedoch bereits erfolgt, hat der Erwerber nach Eintragung das volle Eigentum am Grundstück erhalten und ist die Rückgängigmachung mit einem neuen Rechtsgeschäft verbunden, das den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks begründet (auch wenn es sich dabei um eine Rückübertragung handelt).

Für diese Fälle sieht § 17 Abs 2 GrEStG eine Ausnahme vor: Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsgeschäft erforderlich, das selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 GrEStG darstellt, so gelten die Bestimmungen des § 17 Abs 1 Z 1, 2 und 4 GrEStG sinngemäß. Eine Vereinbarung zur Rückgängigmachung eines Grunderwerbsteuerverpflichtigen und bereits grundbücherlich durchgeführten Verpflichtungsgeschäfts (zB Kaufvertrag) unterliegt also gesamthaft der Begünstigung des § 17 GrEStG, wenn die allgemeinen Anforderungen eingehalten werden.

§ 17 Abs 3 GrEStG enthält schließlich Bestimmungen für Fälle der nachträglichen Herabsetzung der Gegenleistung für ein Grundstück. Wird die Gegenleistung für das Grundstück herabgesetzt, so wird die Steuer auf Antrag der Herabsetzung entsprechend festgesetzt,

1.9. Nichtfestsetzung und Abänderung der Steuer (§ 17 GrEStG)

- (Z 1) wenn die Herabsetzung innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld stattfindet;
- (Z 2) wenn die Herabsetzung (Minderung) aufgrund der §§ 932 und 933 des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches vollzogen wird (geltend gemachte Gewährleistungsmängel).

Wurde die Grunderwerbsteuer bereits festgesetzt, so ist auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern (§ 17 Abs 4 GrEStG). Die Anträge nach § 17 Abs 1 bis 4 GrEStG sind bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist (§ 17 Abs 5 GrEStG). Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.