

Die Vermögensnachfolge im Steuerrecht – ein Überblick für die Praxis

Klaus Wiedermann

- I. Allgemeines**
- II. Erbschaft und Schenkung von Immobilien**
- III. Erbschaft und Schenkung von Kapitalvermögen**
- IV. Unternehmensübertragung und vorbereitende Umgründungen**
- V. Die Stiftung als Instrument der Vermögensnachfolge**

I. Allgemeines

Bei der Strukturierung der Vermögensnachfolge spielt die Art des an die Erben bzw Geschenknnehmer zu übertragenden Vermögens eine bedeutende Rolle. Insbesondere bei der Übertragung von Immobilien sind neben den ertragsteuerlichen Folgen auch die Auswirkungen im Bereich der Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer zu berücksichtigen. Bei der unentgeltlichen Übertragung von Kapitalvermögen bestehen hingegen umfassende Meldepflichten, darunter auch die Schenkungsmeldepflicht gemäß § 121a BAO. Die Verletzung der Melde- und Nachweispflichten im Fall von Wertpapierdepotübertragungen führt sogar zur ertragsteuerlichen Realisation des Vermögens. Zur Vorbereitung einer steueroptimierten Betriebsübergabe kann im Einzelfall die Durchführung einer Umgründung zweckmäßig sein. Beispielsweise könnte für eine zeitlich strukturierte Übergabe ein nach Art IV UmgrStG steuerneutraler Zusammenschluss mit dem späteren Übernehmer des Betriebes oder im Fall der vollständigen Aufteilung von Betrieb und Immobilien zwischen Eltern und Kindern bzw zwischen Familienstämmen eine steuerneutrale entflechtende Spaltung nach Art VI UmgrStG erfolgen. Bei der Widmung von Immobilien- oder Kapitalvermögen an eine in- oder ausländische Stiftung sind insbesondere die damit verbundenen Folgen im Bereich der Verkehrsteuern (Stiftungseingangssteuer, Grunderwerbsteuer), aber auch der Umsatz- und Ertragsteuern zu beachten, was im Einzelfall auch gegen die Durchführung der Widmung bzw Errichtung der Stiftung sprechen kann. Der vorliegende Beitrag soll einen ersten Überblick über die wesentlichen steuerlichen Themen der Vermögensnachfolge bieten, welche in den zitierten Buchbeiträgen hinsichtlich der steuerlichen Folgen näher ausgeführt und analysiert werden.

II. Erbschaft und Schenkung von Immobilien

Die ertragsteuerlichen Folgen einer Erbschaft oder Schenkung von Immobilien sind prinzipiell aus Sicht des Erben oder Geschenknnehmers zu untersuchen.¹ Da eine unentgeltliche Übertragung grundsätzlich zu keiner Steuerpflicht aufseiten des Erblassers bzw Geschenkgabers führt, sind die ertragsteuerlichen Werte beim Geschenknnehmer oder Erben fortzuführen. Dieser „Grundsatz der steuerlichen Wertfortführung“ ist im betrieblichen Bereich, dh bei der Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen, als Buchwertfortführung bekannt. Für die Abgrenzung zum entgeltlichen Rechtsgeschäft, welches mit einer ertragsteuerlichen Realisation verbunden ist, wird davon ausgegangen, dass eine Gegenleistung unter 50 % des gemeinen Wertes der Immobilie noch zu einer unentgeltlichen Übertragung führt (steuerneutrale Wertfortführung statt idR steuerpflichtige Realisation). Dies ist bei der Mitübertragung von Hypothekarschulden oder anderen Verbindlichkeiten zu beachten, da diese als Gegenleistung gelten.

¹ Vgl hierzu näher den Beitrag von *Primik/Pilz* in diesem Werk.

Bei durchgehender Vermietung wird beim Geschenknehmer bzw Erben die AfA des Geschenkgebers bzw Erblassers unverändert fortgesetzt (§ 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG; Gleiches gilt für beschleunigte Abschreibungen von Herstellungskosten gemäß § 28 Abs 3 EStG in den Bereichen Denkmalschutz, Wohnhaussanierung bzw § 3 bis § 5 MRG wie auch für die Instandsetzungsfünftel). Demgegenüber werden bei erstmaliger Vermietung nach § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG die fiktiven Anschaffungskosten in diesem Zeitpunkt als AfA-Basis angesetzt, wobei dies bei zum 31.3.2012 nicht mehr steuerverfangenen „Altimmobilien“ mit dem in der Praxis sehr nachteiligen Effekt verbunden ist, dass künftige Wertsteigerungen nach erstmaliger Vermietung gemäß § 30 Abs 6 lit a EStG der regulären Besteuerung mit 30 % Immobilienertragsteuer unterliegen, während nur für die Wertsteigerungen bis zu diesem Zeitpunkt von der Pauschal Gewinnermittlung gemäß § 30 Abs 4 EStG (Besteuerung mit 4,2 % bezogen auf die fiktiven Anschaffungskosten) Gebrauch gemacht werden kann. Dies sollte beispielsweise von den Eltern bedacht werden, wenn sie überlegen, ihre Immobilie (vielleicht auch nur kurzfristig) zu vermieten, weil langfristig der Immobilienwert nach Steuern durch die hohe Steuerlatenz deutlich sinkt.

Zu beachten ist, dass nach der wohl überschießenden Meinung der Finanzverwaltung in Rz 22 LRL grundsätzlich jede unentgeltliche Übertragung einer Immobilie, die noch keinen Gesamtüberschuss erwirtschaftet hat, zur Annahme steuerlicher Liebhaberei beim Übertragenden führt, auch wenn die Immobilie objektiv ertragsfähig ist. Da Immobilien nach der LVO frühestens nach 20 Jahren zu einem Gesamtüberschuss führen müssen, führt dies zu einem De-facto-Verbot der Schenkung von Immobilien vor diesem Zeitpunkt des erstmaligen Erreichens eines Gesamtüberschusses.

Eine Variante zur Eigentumsübertragung wäre die Schenkung der Immobilie unter Vorbehalt des Fruchtgenussrechts, da beim Geschenkgeber in diesem Fall einer vorweggenommenen Erbfolge eine ertragsteuerliche Einkunftsquelle aufrechterbleibt, während der Geschenknehmer das zivilrechtliche Eigentum ohne die vorbehaltenene Nutzungsmöglichkeit erhält. Da der Geschenknehmer idR selbst bei Vorliegen eines Veräußerungs- und Belastungsverbotes wirtschaftlicher Eigentümer der Liegenschaft wird und daher nur er zur Geltendmachung der AfA berechtigt ist, kann nach der Verwaltungspraxis gemäß den EStR (Rz 112) durch Bezahlung einer Substanzabgeltung in Höhe der AfA durch den Geschenkgeber dieser anstatt der AfA die tatsächlich bezahlte Substanzabgeltung geltend machen, ohne selbst zur AfA berechtigt zu sein.

Sollte ein Erbe oder Geschenknehmer seinen Hauptwohnsitz in der erhaltenen Immobilie begründen oder fortsetzen, kann er im Fall eines Verkaufes der Immobilie die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 1 EStG nicht bereits bei Erfüllung der kürzeren zweijährigen Frist, sondern erst bei Einhaltung der Fünfjahresfrist in Anspruch nehmen, bei welcher allerdings die unmittelbar vor der unentgeltlichen

Übertragung liegenden, durchgehenden Hauptwohnsitzzeiten des Erben bzw. Geschenknehmers berücksichtigt werden. Demgegenüber gewährt die Finanzverwaltung dem Erben oder Geschenknehmer keine Herstellerbefreiung gemäß § 30 Abs 2 Z 2 EStG, wenn bereits der Erblasser bzw. Geschenkgeber Bauherr war.

Solange die Ausgleichszahlung im Rahmen einer Nachlassenteilung nicht aus nachlassfremden Mitteln stammt, liegt ein ertragsteuerneutraler, unentgeltlicher Vorgang vor. Stammt die Ausgleichszahlung für die Übertragung eines sich im Nachlass befindlichen Grundstücks aus nachlassfremden Mitteln, liegt ein entgeltlicher Vorgang vor, wenn der Wertausgleich mindestens 50 % des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.

Bei einer Schenkung des Anteiles an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft liegt eine Schenkung nur dann vor, wenn die anteiligen Gesellschaftsverbindlichkeiten unter 50 % des gemeinen Wertes der mit der Personengesellschaft übertragenen Grundstücke betragen, ansonsten sind die in der Personengesellschaft befindlichen Grundstücke der Besteuerung gemäß § 30 EStG zu unterziehen. Schenkt der Geschenkgeber hingegen Anteile an einer Kapitalgesellschaft mit Immobilienbesitz, sind die Anschaffungskosten des Geschenkgebers vom Geschenknehmer ungeachtet der in der GmbH bestehenden Finanzierungsstruktur fortzuführen.

Die Schenkung von vermieteten Immobilien ist regelmäßig auch mit umsatzsteuerlichen Folgen verbunden.² Ist eine Immobilie umsatzsteuerlich dem Unternehmen zuzuordnen, was auch bei Vermietung und Verpachtung von ertragsteuerlichem Privatvermögen vorliegen kann und nach § 12 Abs 2 Z 1 lit a UStG – anders als bei der korrespondierenden Richtlinienbestimmung (Art 168a RL 2006/112/EG) – eine unternehmerische Nutzung der Immobilie zu mindestens 10 % voraussetzt, so führt eine unentgeltliche Übertragung unter Lebenden grundsätzlich dazu, dass die Entnahme als unecht steuerfreier Umsatz nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG erfasst wird. Soll die damit verbundene Vorsteuerkorrektur nach § 12 Abs 10 UStG vermieden werden, muss die Entnahme nach § 6 Abs 2 UStG mit 20 % Umsatzsteuer steuerpflichtig behandelt werden. Demgegenüber kann der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger die umsatzsteuerliche Entnahme vermeiden, wenn er die Immobilie nach der Einantwortung weiterhin unternehmerisch nutzt (zB bei durchgehender Vermietung). Nutzt jedoch der Geschenknehmer die Immobilie weiterhin unternehmerisch, kann der Geschenkgeber die für die Entnahme geschuldete Umsatzsteuer gemäß § 12 Abs 15 UStG an den Geschenknehmer weiterverrechnen, der hierfür als Unternehmer unter den allgemeinen Voraussetzungen einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Eine solche umsatzsteuerliche Entnahme der Immobilie mit der Möglichkeit bzw. Notwendigkeit einer Option auf Umsatzsteuerpflicht samt Weiterverrechnung gemäß § 12 Abs 15 UStG kann von vorn-

2 Vgl hierzu näher den Beitrag von *Bürger/Stifter* in diesem Werk.

Widmung von Immobilien an Privatstiftungen

Christian Wilplinger/Florian Woditschka

- I. Einleitung**
- II. Grunderwerbsteuerliche Aspekte**
 - A. Übertragungsvarianten – Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage
 - B. Unentgeltliche Übertragung (Widmung)
 - C. Gemischte Schenkung/Teilentgeltlichkeit
 - D. Entgeltliche Übertragung
- III. Ertragsteuerliche Aspekte**
 - A. Unentgeltliche Übertragung
 - B. Entgeltliche Übertragung
- IV. Anteile an Immobiliengesellschaften**
- V. Immobilienwidmung unter Fruchtgenussvorbehalt**
- VI. Resümee**

I. Einleitung

Der Immobilienbereich und damit die Besteuerung von Immobilienvermögen sind für Privatstiftungen von wesentlicher Bedeutung. Dabei ist zu unterscheiden, ob eine Privatstiftung selbst in Immobilien investiert oder Immobilien durch den/die Stifter an eine Privatstiftung übertragen werden. Der folgende Beitrag widmet sich Letzterem, dh den grunderwerb- und ertragsteuerlichen Aspekten bei Immobilienwidmungen an Privatstiftungen als Spielart der Vermögensnachfolge.¹

Der Fokus wird dabei in Kapitel II. auf die grunderwerbsteuerlichen Folgen der Übertragung von Immobilien an eine Privatstiftung gelegt, dies insbesondere im Hinblick auf die jüngsten gesetzlichen Änderungen (StRefG 2015/2016²). In Kapitel III. werden die ertragsteuerlichen Aspekte bei der Übertragung von Immobilien an eine Privatstiftung erörtert. Kapitel IV. widmet sich den Steuerrechtsfolgen bei der Übertragung von Anteilen an Immobiliengesellschaften. Abschließend werden in Kapitel V. die grunderwerb- und ertragsteuerlichen Aspekte bei Widmung einer Immobilie an eine Privatstiftung unter Vorbehalt eines Fruchtge-nussrechts behandelt.

Für die in diesem Beitrag behandelten Aspekte wird generell davon ausgegangen, dass es sich um eine Privatstiftung iSd PSG handelt, welche nicht die Voraussetzungen der §§ 34 ff BAO (Gemeinnützigkeit) erfüllt,³ die Immobilie weder vom Stifter noch in der Folge von der Privatstiftung selbst (gewerblich) genutzt wird⁴ und dass es sich beim Stifter um eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person handelt.

II. Grunderwerbsteuerliche Aspekte

A. Übertragungsvarianten – Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage

Grundsätzlich kann die Übertragung von Immobilienvermögen an eine Privatstiftung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Beide Übertragungsformen unterliegen der Grunderwerbsteuer.⁵ Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG idF vor GrESt-Novelle

1 Für weiterführende Ausführungen zu Immobilienübertragungen an und durch Privatstiftungen vgl *Wilplinger/Woditschka in Kovar/Wahrlich/Zorman* (Hrsg), *Übertragung und Vermietung von Immobilien* (2016) 79 ff.

2 BGBl I 2015/118.

3 Sogenannte eigen- oder gemischt-nützige Privatstiftung.

4 Zu den ertragsteuerlichen Folgen der gemischten (dh betrieblichen und privaten) Nutzung einer Immobilie vgl *Wiesner in Csoklich/Müller/Gröhs/Helbich* (Hrsg), *Handbuch zum Privatstiftungsgesetz* (1994) 208. Zur Nutzung von Immobilien einer Privatstiftung durch den Stifter/Begünstigten vgl zB *Wiedermann in Cerha/Haunold/Huemer/Schuch/Wiedermann* (Hrsg), *Stiftungsbesteuerung*² (2011) 312 ff mwN.

5 Vgl *Wiedermann in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), *Immobilienbesteuerung*⁴ (2016) 337 ff. Dafür besteht für Zuwendungen an Privatstiftungen eine Befreiung von der Stiftungseinkangssteuer gemäß § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG.

2014 (dh bis 31.5.2014) war die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln. § 4 GrEStG idF vor GrESt-Novelle 2014 zählte jedoch taxativ jene Fälle auf, in denen die Grunderwerbsteuer anstatt vom Wert der Gegenleistung vom Wert des Grundstückes zu berechnen war. Dies war insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen der Fall, wenn also für die Grundstücksübertragung keine Gegenleistung (zB bei Widmung) vorhanden oder diese nicht zu ermitteln war. Der Wert des Grundstückes wurde in § 6 GrEStG idF vor GrESt-Novelle 2014 als Einheitswert bzw als ein Vielfaches des Einheitswertes definiert. Der VfGH⁶ erkannte jedoch die Bewertung des Wertes des Grundstückes mit dem (Vielfachen des) Einheitswert(es) als verfassungswidrig und setzte dem Gesetzgeber eine Reparaturfrist bis zum 31.5.2014.⁷ Dies war der Beginn einer Reihe von Grunderwerbsteuerlichen Änderungen.

Der Gesetzgeber legte mit Ablauf der Reparaturfrist durch die GrESt-Novelle 2014⁸ (ab 1.6.2014) folgende Grundregel fest: Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet der Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch der gemeine Wert.⁹

Mit der Steuerreform 2015/2016 wurde letztlich mit 1.1.2016 der gemeine Wert durch das Konzept des sogenannten Grundstückswertes ersetzt. Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist der Grundstückswert grundsätzlich wie folgt zu berechnen:¹⁰

- entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes.

Für die Praxis ist davon auszugehen, dass der Grundstückswert idR (etwas) unter dem gemeinen Wert (= „echter“ Verkehrswert) liegt.

Während durch die GrESt-Novelle 2014 (seit 1.6.2014) noch bestimmte Erwerbsvorgänge begünstigt waren, ist gemäß StRefG 2015/2016 seit 1.1.2016 (nur mehr) für die Ermittlung des Grunderwerbsteuersatzes die Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit des Erwerbs maßgeblich. Der (dreifache) Einheitswert kommt hingegen seit 1.1.2016 – mit Ausnahme von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken – auch nicht mehr bei Erwerben im gesetzlich definierten Familienkreis zur Anwendung. Aufgrund dieses Systemwechsels werden die Begriffe der Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit in § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG wie folgt definiert:

6 VfGH 27.11.2012, G 77/12.

7 Rechtlich gesehen wurde der vom VfGH als verfassungswidrig erkannte Bewertungsmaßstab mit Ablauf des 31.5.2014 aufgehoben.

8 BGBl I 2014/36.

9 Vgl § 4 GrEStG idF vor StRefG 2015/2016.

10 Für Details zur Ermittlung des Grundstückswertes vgl den Beitrag von *Kovar/Zorman* in diesem Werk.

- Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30 % des Grundstückswertes beträgt.
- Teilentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 % des Grundstückswertes beträgt.
- Entgeltlichkeit liegt vor, wenn die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückswertes beträgt.

Zusätzlich zur Grunderwerbsteuer unterliegen Immobilienübertragungen an Privatstiftungen auch der gerichtlichen Eintragungsgebühr in Höhe von 1,1 %.¹¹ Da kein begünstigter Erwerbsvorgang gemäß § 26a GGG vorliegen kann (kein Erwerbsvorgang zwischen Gesellschafter und Gesellschaft), bemisst sich die Eintragungsgebühr (seit 1.1.2013) im Ergebnis stets vom „Wert des einzutragenden Rechts“ (= Verkehrswert).

B. Unentgeltliche Übertragung (Widmung)

Die unentgeltliche Übertragung durch den Stifter im Rahmen eines Stiftungs- oder Nachstiftungsvorganges wird auch als Widmung bezeichnet und stellt zivilrechtlich letztlich eine Schenkung dar. Eine Widmung unterlag daher vor Inkrafttreten des SchenkMG 2008 mit 1.8.2008 als unentgeltlicher Vorgang dem ErbStG. Von 1.8.2008 bis 31.12.2012 unterlag die Widmung grundsätzlich einer 6%igen Stiftungseingangssteuer nach dem StiftEG (inklusive 3,5 % Grunderwerbsteueräquivalent) und danach aufgrund einer durch das VfGH-Erkenntnis vom 2.3.2011¹² erforderlichen Gesetzesänderung der 6%igen Grunderwerbsteuer (inklusive 2,5 % Stiftungseingangssteueräquivalent gemäß § 7 Abs 2 GrEStG).¹³ Das Stiftungseingangssteueräquivalent im Ausmaß von 2,5 % ist bis 31.12.2015 angefallen, wenn der Wert der Gegenleistung geringer als der halbe gemeine Wert (= Verkehrswert) des Grundstückes war. Bis zum Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 am 1.1.2016 sah die GrESt-Novelle 2014 für den Zeitraum vom 1.6.2014 bis 31.12.2015 als Mindestbemessungsgrundlage den gemeinen Wert (= Verkehrswert) vor. Unter Einbeziehung der gesetzlichen Eintragungsgebühr (1,1 %) unterlag eine Immobilienwidmung an eine Privatstiftung daher generell einer Belastung von 7,1 % des Verkehrswertes.

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde für unentgeltliche bzw teilentgeltliche Übertragungen erstmalig im GrEStG ein Stufentarif eingeführt.¹⁴ Demnach kommt seit 1.1.2016 bei einem unentgeltlichen Erwerb der Stufentarif zwischen 0,5 %

11 Vgl hierzu weiterführend *Vondrak in Kovar/Wahrlich/Zorman* (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien (2016) 95 ff.

12 Vgl VfGH 2.3.2011, G 150/10-8.

13 Die Widmung österreichischer Immobilien ist im Gegenzug gemäß § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer befreit. Damit können seit 1.1.2013 ausländische Immobilien ohne österreichische Steuerbelastung an eine Privatstiftung gewidmet werden. Steuerliche Konsequenzen im Lagestaat der Immobilien sind gesondert zu prüfen.

14 Vgl § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG.

und 3,5 % des Grundstückswertes zur Anwendung. Der Steuersatz beträgt bei einem Grundstückswert

- bis EUR 250.000 0,5 %,
- für die nächsten EUR 150.000 2 % und
- darüber hinaus 3,5 %.

Das Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5 % besteht nach wie vor, jedoch nur mehr bezogen auf den Unterschiedsbetrag zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung, dh für den unentgeltlichen Teil. Die höchste Grunderwerbsteuerbelastung liegt somit weiterhin bei (knapp) 6 % bemessen vom Grundstückswert (zuzüglich 1,1 % Eintragungsgebühr vom Verkehrswert).

Beispiel

Eine Privatstiftung erwirbt vom Stifter am 1.6.2016 ein Grundstück, dessen Grundstückswert EUR 1 Mio beträgt. Als Gegenleistung erhält der Stifter einen Kaufpreis von EUR 200.000.

	Bemessungsgrundlage	Steuersatz	Grunderwerbsteuer
Stufentarif:			
	250.000	0,5 %	1.250
	150.000	2,0 %	3.000
	600.000	3,5 %	21.000
	<u>1.000.000</u>		<u>25.250</u>
Stiftungseingangssteueräquivalent:	800.000	2,5 %	20.000
Grunderwerbsteuerbelastung:			<u><u>45.250</u></u>

Erläuterung: Da die Gegenleistung nicht mehr als 30 % des Grundstückswertes (sondern im Beispiel 20 %) beträgt, handelt es sich zur Gänze um eine unentgeltliche Übertragung iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG. Somit kommt der Stufentarif für den gesamten Grundstückswert zur Anwendung. Aufgrund der unentgeltlichen Übertragung (Widmung) des Grundstückes erhöht sich die Grunderwerbsteuerbelastung um 2,5 % (Stiftungseingangssteueräquivalent) des Unterschiedsbetrages zwischen dem Grundstückswert (EUR 1 Mio) und der Gegenleistung (EUR 200.000).

Durch die Ermittlung der Grunderwerbsteuer auf Basis des Stufentarifes sowie die Einführung des Grundstückswertes (statt des gemeinen Wertes) als Bewertungsmaßstab sind Immobilienwidmungen an Privatstiftungen ab 1.1.2016 im Hinblick auf die Grunderwerbsteuer tendenziell (etwas) günstiger als vor dem 1.1.2016.¹⁵ Im Vergleich zur Rechtslage vor dem 1.5.2014 (vor GrESt-Novelle 2014) bleiben Immobilienwidmungen dennoch grunderwerbsteuerlich teuer.

Unentgeltliche Erwerbe bzw die unentgeltlichen Teile von teilentgeltlichen Erwerben¹⁶ werden zudem bei der Ermittlung der Grunderwerbsteuer nach dem

15 Vgl *Wilplinger*, Die Auswirkungen der Steuerreform 2015/2016 auf Privatstiftungen, PSR 2015, 112.
 16 Vgl Kapitel II.C.

Stufentarif zusammengerechnet, sofern sie zwischen denselben Personen innerhalb von fünf Jahren erfolgen.¹⁷ Erwerbe sollen auch dann zusammengerechnet werden, wenn eine Person von zwei oder mehreren Personen zum selben Zeitpunkt oder sukzessive eine wirtschaftliche Einheit erwirbt.

C. Gemischte Schenkung/Teilentgeltlichkeit

Durch die Abschaffung des dreifachen Einheitswertes als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage bei Übertragungen von Immobilien an eine Privatstiftung spielt die gemischte Schenkung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer insofern keine Rolle, als die Mindestbemessungsgrundlage (ohnehin) stets der gemeine Wert (= Verkehrswert) bzw seit 1.1.2016 der Grundstückswert ist und somit in jedem Fall diese Mindestbemessungsgrundlage schlagend wird.

Wie in Kapitel II.A. angeführt, sieht § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG eine Definition der Teilentgeltlichkeit vor. Demnach spricht man von Teilentgeltlichkeit, wenn der Wert der Gegenleistung zwischen 30 % und 70 % des Grundstückswertes liegt. Diese Unterscheidung wirkt sich unmittelbar auf den Grunderwerbsteuersatz aus. Im Falle der Teilentgeltlichkeit eines Erwerbes kommt der Steuersatz von 3,5 % auf die Gegenleistung (dh für den entgeltlichen Teil) zur Anwendung. Für den unentgeltlichen Teil wird hingegen der neue Stufentarif angewandt.

Während ertragsteuerrechtlich bei der Beurteilung einer gemischten Schenkung nach wie vor grundsätzlich das Überwiegensprinzip Anwendung findet (siehe Kapitel III.), wurde hinsichtlich des Stiftungseingangssteueräquivalents durch das StRefG 2015/2016 mit 1.1.2016 eine Neuregelung geschaffen. Das Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5 % kommt zwar auch bei teilentgeltlichen Erwerben zur Anwendung, Bemessungsgrundlage hierfür ist jedoch seit 1.1.2016 nur mehr der Unterschiedsbetrag zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung, dh im Ergebnis der unentgeltliche Teil. Bis 31.12.2015 ist hingegen gemäß § 7 Abs 2 GrEStG idF vor StRefG 2015/2016 stets das Stiftungseingangssteueräquivalent auf den (gesamten) gemeinen Wert der Immobilie angefallen, wenn der Wert der Gegenleistung geringer als der halbe gemeine Wert war. Somit sind derartige gemischte Schenkungen Grunderwerbsteuerlich seit 1.1.2016 grundsätzlich „günstiger“ als vor dem StRefG 2015/2016.

Beispiel

Eine Privatstiftung erwirbt vom Stifter am 1.6.2016 ein Grundstück, dessen Grundstückswert EUR 1 Mio beträgt. Als Gegenleistung erhält der Stifter einen Kaufpreis von EUR 400.000 (Variante: EUR 600.000).

¹⁷ Vgl § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG. Damit können durch eine zeitliche Staffelung von Widmungsvorgängen (innerhalb von fünf Jahren) keine Steuervorteile generiert werden.