



MASTERARBEIT | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Teilentgeltlichkeit von Grundstücksübertragungen im EStG und
GrEStG

verfasst von | submitted by

Anna Reinthaler LL.B. (WU)

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien | Vienna, 2025

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt | Degree
programme as it appears on the student
record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von | Supervisor:

Univ.-Prof. Mag. Dr. Daniela Hohenwarter-Mayr LL.M.

Kurzfassung

Die vorliegende Masterarbeit befasst sich umfassend mit dem Begriff der Teilentgeltlichkeit und der steuerlichen Behandlung von teilentgeltlichen Rechtsgeschäften im Einkommensteuer- und im Grunderwerbsteuergesetz.

Im Fokus stehen insbesondere Grundstücksübertragungen, bei denen sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Elemente vorliegen. Während der Begriff der Teilentgeltlichkeit im EStG bislang keine explizite Regelung findet, wird er im GrEStG klar definiert.

Die Arbeit untersucht, wie der Begriff im EStG, trotz fehlender gesetzlicher Definition, steuerlich behandelt wird und welche Herausforderungen daraus für die Praxis entstehen. Besonderes Augenmerk liegt auf der jüngsten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, die entscheidend zur Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsgeschäften im EStG beigetragen und somit für mehr Rechtssicherheit gesorgt hat. Dabei wird auch die Frage erörtert, inwiefern diese Rechtsprechung die bestehende Praxis verändert und welche steuerlichen Konsequenzen sie für teilentgeltliche Übertragungen hat.

Darüber hinaus wird die gesetzliche Verankerung des Begriffs der Teilentgeltlichkeit im GrEStG analysiert, wo dieser durch das Steuerreformgesetz 2015/16 explizit geregelt und somit klar definiert wurde. Die Gegenüberstellung der beiden Regelungsansätze im EStG und GrEStG verdeutlicht die unterschiedlichen Ansätze in der steuerlichen Behandlung teilentgeltlicher Übertragungen. Abschließend wird diskutiert, ob eine explizite Regelung der Teilentgeltlichkeit im EStG sinnvoll wäre, um bestehende Unsicherheiten zu beseitigen und eine einheitliche Anwendung sicherzustellen.

Abstract

This master's thesis comprehensively examines the concept of partial remuneration and the tax treatment of legal transactions involving partial remuneration under the Income Tax Act (EStG) and the Real Estate Transfer Tax Act (GrEStG).

The focus is particularly on property transfers that include both elements: a transfer in return for a consideration and a transfer free of charge. While the concept of partial remuneration is not explicitly regulated in the EStG, it is clearly defined in the GrEStG.

The thesis examines how the concept is treated under the EStG for tax purposes, despite the lack of a legal definition, and the challenges it presents for practical application. Special attention is given to the most recent ruling of the Administrative Court (VwGH), which has significantly contributed to the distinction between unremunerated and remunerated transactions in the EStG, thereby providing greater legal certainty. The thesis further discusses the extent to which this ruling has changed existing practices and what tax consequences it has for partially remunerated transfers.

Furthermore, the legal codification of the concept of partial remuneration in the GrEStG is analyzed, where it was explicitly regulated through the 2015/16 Tax Reform Act, providing a clear definition. The comparison of the two regulatory approaches in the EStG and GrEStG highlights the differing methods of tax treatment for transactions with partial remuneration. Finally, the thesis discusses whether an explicit regulation of partial remuneration in the EStG would be beneficial to eliminate existing uncertainties and ensure a consistent application.

Inhaltsverzeichnis

Kurzfassung.....	1
Abstract	2
Abkürzungsverzeichnis	1
1 Einleitung	5
1.1 Problemstellung und Forschungsfrage	5
1.2 Aufbau der Arbeit	7
2 Beurteilung nach dem EStG	8
2.1 Einleitung	8
2.2 Entgeltliche Übertragung iSd § 30 EStG	10
2.2.1 Kauf	10
2.2.2 Tausch	11
2.3 Unentgeltlichkeit.....	12
2.4 Teilentgeltlichkeit	14
2.4.1 Rechtslage zur Rentenbesteuerung	15
2.4.1.1 Rechtslage vor dem StRefG 2000	16
2.4.1.2 Rechtslage nach dem StRefG 2000.....	18
2.4.1.3 Beurteilung der gemischten Schenkung durch den VwGH iF des StRefG 2000.....	20
2.4.1.4 Auffassung der Finanzverwaltung und deren Folgen	21
2.4.2 „Korrigierende“ Rechtsprechung des VwGH.....	24
2.4.2.1 VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021	24
2.4.2.2 Entscheidung des BFG	26
2.4.2.3 Erkenntnis des VwGH	27
2.4.2.4 Erste Schlussfolgerung aus dem Erkenntnis	29
2.4.3 Reaktion der Finanzverwaltung auf das VwGH Erkenntnis	33
2.4.3.1 Anpassung der Randziffer 6625.....	33
2.4.3.2 Folgen der neu adaptierten Rz 6625	35
2.4.3.3 Kritische Würdigung der Rz 6625	39
2.4.4 Teilentgeltlichkeit vs gemischte Schenkung.....	40
2.4.5 Exkurs: Das Leistungsfähigkeitsprinzip iZm der Übernahme des Anschaffungszeitpunktes gem § 30 Abs 1 EStG	47

2.4.6	Deutsche Rechtslage	49
2.5	Zusammenfassung zur Teilentgeltlichkeit im EStG	51
3	Beurteilung nach dem GrEStG.....	54
3.1	Einleitung	54
3.2	Rechtslage vor Einführung des StRefG 2015/16	55
3.3	Rechtslage nach Einführung des StRefG 2015/16.....	57
3.3.1	Abgrenzung Unentgeltlich – Teilentgeltlich – Entgeltlich	58
3.3.1.1	Die Gegenleistung	59
3.3.1.2	Der Grundstückswert	60
3.3.2	Unentgeltlichkeit.....	61
3.3.2.1	Der Stufentarif	63
3.3.3	Entgeltlichkeit	65
3.3.4	Teilentgeltlichkeit.....	66
3.3.5	Veranschaulichende Zusammenfassung	69
4	Gegenüberstellung EStG vs GrEStG.....	71
4.1	Entgeltlichkeit im EStG vs Entgeltlichkeit im GrEStG	73
4.2	Unentgeltlichkeit im EStG vs Unentgeltlichkeit im GrEStG	74
4.3	Teilentgeltlichkeit im EStG vs Teilentgeltlichkeit im GrEStG.....	75
4.4	Alternativer Lösungsansatz.....	80
5	Conclusio	83
	Literaturverzeichnis	89
	Judikaturverzeichnis	92

Abkürzungsverzeichnis

aA	anderer Ansicht
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch JGS 1811/946
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs	Absatz
Abschn	Abschnitt
abzgl	abzüglich
AfA	Absetzung für Abnutzung
AK	Anschaffungskosten
Anm	Anmerkung
Art	Artikel
BAO	Bundesabgabenordnung
bzgl	bezüglich
BFG	Bundesfinanzgericht
Bf	Beschwerdeführer
BGBI	Bundesgesetzblatt
BlgNr	Beilagen Nummer
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bspw	beispielsweise
BV	Betriebsvermögen
bzw	beziehungsweise
EBRV	Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage
ErIRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
etc	et cetera
f	folgend(e), (er), (es)
ff	die folgenden
FinVerw	Finanzverwaltung
FJ	Finanz Journal
gem	gemäß
ggf	gegebenenfalls
GGG	Gerichtsgebührengesetz

GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG	Grunderwerbssteuergesetz
Hrsg	Herausgeber
idF	in der Fassung
idFv	in der Fassung vom
idgF	in der gültigen Fassung
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinne
idZ	in diesem Zusammenhang
iF	in Folge
iFd	in Folge dessen
iHv	in Höhe von
ImmoESt	Immobilienverkehrssteuer
insb	insbesondere
iRd	im Rahmen der
iSd	im Sinne des/der
iVm	in Verbindung mit
iZm	im Zusammenhang mit
JB1	„Juristische Blätter“
JEV	Journal für Erbrecht und Vermögensnachfolge
lit	litera
NR	Nummer
NZ	Notariats Zeitung
max	maximal
mA	meiner Ansicht
mE	meines Erachtens
mM	meiner Meinung
mind	mindestens
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
RdW	Recht der Wirtschaft
Rspr	Rechtssprechung
Rw	Rewisionswerber
Rz	Randziffer (Randzahl)
S	Seite

sog	sogenannte(n)(s)
StabG	Stabilitätsgesetz
StRefG	Steuerreformgesetz
ua	unter anderem; und andere
uU	unter Umständen
vgl	vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in dieser Arbeit auf die gleichzeitige Nennung männlicher und weiblicher Sprachformen verzichtet. Das generische Maskulinum wird verwendet, wobei alle Geschlechter gleichermaßen eingeschlossen sind. Die verwendeten männlichen Bezeichnungen gelten somit stets für Personen jeden Geschlechts.

1 Einleitung

Die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften spielt im Steuerrecht eine zentrale Rolle.¹ Vor allem das EStG enthält zahlreiche Vorschriften darüber, ob die Übertragung von Wirtschaftsgütern entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt und somit ein (voll)entgeltlicher Vorgang oder ein grundsätzlich einkommenssteuerlich nicht steuerbarer (voll)unentgeltlicher Vorgang vorliegt.² IdZ finden sich im EStG auch eine Vielzahl an Regelungen zur steuerlichen Bewertung unentgeltlicher Übertragungen wieder.³ Die Unterscheidung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit ist daher schon lange Bestandteil des EStG, insbesondere iZm der Übertragung von Vermögenswerten wie Immobilien, Betrieben oder Anteilen.⁴ Zwischen den beiden Extremen der reinen Entgeltlichkeit und der vollständigen Unentgeltlichkeit befindet sich jedoch noch eine weitere Kategorie: die sog Teilentgeltlichkeit.

Der Begriff der Teilentgeltlichkeit bezieht sich auf Rechtsgeschäfte, bei denen sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Komponenten vorliegen. In solchen Fällen ist zwar eine Gegenleistung vorhanden, die jedoch nicht im Einklang mit dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes steht. Es handelt sich daher weder um ein eindeutig entgeltliches noch um ein unentgeltliches Rechtsgeschäft. Gerade bei der Übertragung von Immobilien zwischen nahen Angehörigen tritt diese Art der Vermögensübertragung häufig auf und spielt deshalb in der Praxis eine große Rolle. Insbesondere aufgrund der zahlreichen Ausgestaltungsmöglichkeiten von Immobilienübertragungen werden nicht selten Grundstücke zum Teil entgeltlich und zum Teil unentgeltlich übertragen. Folglich wird dem Begriff der Teilentgeltlichkeit bei Grundstücksübertragungen eine große Bedeutung zugeschrieben. Zugleich wirft dieser Begriff jedoch auch viele Fragen in Bezug auf die steuerliche Beurteilung auf.

1.1 Problemstellung und Forschungsfrage

Im EStG ist die Unterscheidung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Übertragungen ein zentraler Aspekt. Im Gegensatz dazu ist der Begriff der Teilentgeltlichkeit dem EStG bislang unbekannt. Weder der Begriff selbst noch eine passende Definition ist im Gesetz zu finden.⁵ Dennoch sind

¹ Vgl Bodis, Veräußerungsgeschäfte und Entgeltlichkeitsgrenze, SWK 2022/7

² Vgl Atzmüller, Gemischte Schenkung - Beurteilung durch den VwGH, RdW 2022, 130 (130); Schuchter-Mang/Urnik, Steuerlich erfasste Erbteilungen im Lichte der aktuellen Judikatur des VwGH und des EStR-Wartungserlasses 2023, JEV 2023, 105 (105).

³ Siehe Atzmüller, RdW 2022, 130 (130); solche Regelungen finden sich zB uA in § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400 über die Fortführung der Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers oder auch § 27a Abs 4 Z 1 EStG BGBl 1988/400 über die Maßgeblichkeit der Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers.

⁴ UA vor allem § 30 EStG BGBl 1988/400 zu privaten Grundstücksübertragungen aber auch zB § 6 Z 9 EStG BGBl 1988/400 über die Buchwertfortführung bei Betriebsübergängen.

⁵ Vgl „keine Teilentgeltlichkeit“ in Pamperl, Leitfaden ImmoESt² (2020) 26 sowie in Thunshirn, Die Immobilien-Ertragsteuer³ (2018) Rz I/235.

gemischte Übertragungen in der Praxis weit verbreitet und erfordern daher eine Beurteilung nach den Vorschriften des EStG. Der VwGH bezeichnet solche Sachverhalte in Bezug auf Grundstücksübertragungen bereits seit Jahrzehnten als „gemischte Schenkungen“.⁶ Diese sind aufgrund der im EStG grundsätzlich geltenden Einheitstheorie⁷ entweder gänzlich der Unentgeltlichkeit oder der Entgeltlichkeit zuzuordnen.⁸ Mangels gesetzlicher Definition teilen gemischte Grundstücksübertragungen somit die Rechtsfolgen von unentgeltlichen oder entgeltlichen Rechtsgeschäften. Im Ergebnis ist deshalb eine klare Abgrenzung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit im EStG von großer Bedeutung. Nur so lassen sich auch teilentgeltliche Sachverhalte eindeutig zuordnen.⁹ Doch genauso wie es dem EStG an einer Definition der Teilentgeltlichkeit fehlt, so fehlt es diesem auch an einer gesetzlichen Abgrenzung zwischen den beiden Übertragungsformen. Dies führt zu einer uneinheitlichen Verwaltungspraxis und trägt zugleich zur fehlenden Rechtssicherheit bei. In der Fachliteratur wurde jahrelang darüber diskutiert, ab welcher Wertgrenze die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften vorgenommen werden sollte. Auch das BMF legte in den EStRI eigene Prozentgrenzen dazu fest.¹⁰ Erst 2021 fällte der VwGH in einem Fall zur Grundstücksübertragung zwischen nahen Angehörigen eine Entscheidung, die maßgeblich zur Klärung dieser Frage beitrug. Diese Entscheidung beeinflusste nicht nur die bisherige Rechtsanwendung, sondern veränderte vor allem auch die Behandlung teilentgeltlicher Rechtsgeschäfte im EStG und markierte somit einen bedeutenden Wendepunkt.

Ganz anders ist die Rechtslage im GrEStG. Seit dem StRefG 2015/16 ist nämlich der Begriff der Teilentgeltlichkeit in diesem gesetzlich verankert. Neben klaren Prozentgrenzen für die Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsgeschäften, findet sich erstmals auch eine eigene Definition des Begriffs der Teilentgeltlichkeit im österreichischen Steuerrecht wieder. Das GrEStG definiert dabei einheitliche Wertgrenzen, welche nicht nur eine eindeutige Abgrenzung ermöglichen, sondern vor allem der Rechtssicherheit dienen. Maßgeblich ist in dem Abgrenzungsraster stets das Wertverhältnis zwischen Grundstücks- und Gegenleistungswert.¹¹ Teilentgeltliche Grundstücksübertragungen werden anders als im EStG nicht gänzlich der Unentgeltlichkeit oder Entgeltlichkeit zugeordnet, sondern nach dem Trennungsprinzip sachgemäß aufgespaltet. Demnach

⁶ Vgl VwGH 18.09.1964, 1118/64.

⁷ Siehe dazu uA *Bodis/Hammerl*, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357 (358).

⁸ Vgl *Pamperl*, ImmoEST² 26.

⁹ *Atzmüller*, RdW 2022, 130 (130)

¹⁰ Siehe Rz 6625 EStRI 2000.

¹¹ Siehe dazu § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

teilt der unentgeltliche Teil die Rechtsfolgen von unentgeltlichen Erwerben, während der entgeltliche Teil die Rechtsfolgen der Entgeltlichkeit teilt.¹²

Während der Begriff der Teilentgeltlichkeit somit keinen Platz im EStG findet, ist er zeitgleich klar und deutlich im GrEStG definiert. Gerade durch das jüngste VwGH Urteil wurde jedoch die Bedeutsamkeit von gemischten Grundstücksübertragungen in der Praxis erneut aufgezeigt sowie die Folgen, welche die fehlende Etablierung der Teilentgeltlichkeit im EStG mit sich bringt.

Diese Arbeit untersucht die steuerliche Behandlung von teilentgeltlichen Rechtsgeschäften im österreichischen Steuerrecht, insbesondere den Begriff der „Teilentgeltlichkeit“. Im Mittelpunkt steht die Frage, wie solche Rechtsgeschäfte im EStG trotz fehlender gesetzlicher Verankerung behandelt werden und wie sie im GrEStG klar definiert und geregelt sind. Darüber hinaus wird analysiert, inwiefern die jüngste Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsgeschäften im EStG beigetragen hat und welche Konsequenzen dies für die Praxis hat. Abschließend wird untersucht, warum die Teilentgeltlichkeit in beiden Gesetzen so unterschiedlich geregelt ist und ob eine gesetzliche Norm im EStG notwendig wäre, um bestehende Unsicherheiten in der Praxis zu beseitigen.

1.2 Aufbau der Arbeit

In dieser Arbeit wird der Begriff der Teilentgeltlichkeit aus steuerrechtlicher Sicht umfassend untersucht. Der erste Teil der Arbeit beschäftigt sich ausschließlich mit dem EStG. Zunächst wird geklärt, welche Sachverhalte gemäß § 30 EStG als entgeltlich und welche als unentgeltlich einzustufen sind. Im Anschluss erfolgt eine detaillierte Analyse der Teilentgeltlichkeit im Rahmen des EStG. Hierbei wird zunächst auf die Beurteilung der Teilentgeltlichkeit in der Rechtslage vor und anschließend nach Einführung des StRefG 2000 eingegangen. Darauf aufbauend werden die Hintergründe erläutert, welche zur langjährigen durch das BMF und der Literatur vertretenen Ansicht geführt haben, wonach den Bestimmungen zur Rentenbesteuerung eine allgemeine Abgrenzungsregel von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit entnommen werden könne. Parallel dazu wird die bisherige Beurteilung der Teilentgeltlichkeit durch den VwGH behandelt. Das zentrale Thema ist jedoch das jüngste VwGH-Erkenntnis, das sich explizit mit der Frage auseinandersetzt, unter welchen Voraussetzungen Grundstücksübertragungen, bei denen eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist, als entgeltlich bzw unentgeltlich zu beurteilen sind. Dabei werden auch die Konsequenzen dieses Erkenntnisses, insbesondere die Änderungen der EStR durch den Wartungserlass 2023, dargestellt und die aktuelle Rechtslage im EStG dargelegt. Abschließend wird analysiert, wie sich gemischte Schenkungen von der

¹² Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz² (2024) § 7 Rz 7; siehe auch § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 309/1987.

Teilentgeltlichkeit unterscheiden, welche steuerrechtlichen Folgen sich daraus ergeben und wie solche Sachverhalte im deutschen Recht bewertet werden.

Im zweiten Teil der Arbeit wird die Teilentgeltlichkeit im GrEStG betrachtet. Zunächst wird die Rechtslage vor Einführung des StRefG 2015/16 aufgezeigt und wie durch eben dieses StRefG der Begriff der Teilentgeltlichkeit schlussendlich im GrEStG verankert wurde. Anschließend werden die drei Übertragungsarten einzeln untersucht und schließlich aufgezeigt, wie teilentgeltliche Übertragungen von Grundstücken im GrEStG steuerlich behandelt werden. Durch die klare Definition der Teilentgeltlichkeit im GrEStG ist die Praxis in diesem Bereich deutlich gefestigter und ermöglicht eine einheitliche Anwendung der Regelungen.

Abschließend erfolgt eine Gegenüberstellung der beiden Rechtsgebiete, um die unterschiedlichen Herangehensweisen und deren steuerliche Konsequenzen zu vergleichen. Diese Analyse soll verdeutlichen, welche Vor- und Nachteile die unterschiedliche Behandlung von teilentgeltlichen Rechtsgeschäften im EStG und GrEStG mit sich bringt und welche alternative Lösungsansätze anzudenken wären, um eine konsistente und rechtssichere Beurteilung solcher Geschäfte zu gewährleisten.

2 Beurteilung nach dem EStG

2.1 Einleitung

Private Grundstücksübertragungen wurden vor Einführung des 1. StabG 2012 als Spekulationsgeschäfte durch § 30 EStG erfasst. Nach dem Grundsatz der Quellentheorie unterlagen dabei jedoch nur jene Grundstücksübertragungen der Besteuerung, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als zehn Jahre betrug.¹³ Wurde diese zehnjährige Frist überschritten, konnte ein Grundstück steuerfrei übertragen werden.¹⁴ Diese Spekulationsfrist wurde durch die Neufassung des § 30 EStG im Rahmen des 1. StabG 2012 abgeschafft.¹⁵ Der neue § 30 EStG erfasst fortan keine Spekulationsgeschäfte mehr, sondern erstreckt sich allgemein auf die Besteuerung von privaten Grundstücksveräußerungen.¹⁶ Vermögenseinkünfte aus der privaten Veräußerung von Grundstücken sollen einem Steuersatz von 30% unterliegen. Diese Steuer – dessen Erhebung im Abzugsweg als sog ImmoESt bekannt ist – orientiert sich ursprünglich an der Besteuerung von

¹³ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 idF vor dem 1. StabG 2012; siehe auch *Bodis/Hammerl/Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), *Grundriss des österreichischen Steuerrechts* I¹³ (2024) Rz 118.

¹⁴ *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien seit dem 1.4.2012 in *Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), *Immobilienbesteuerung*⁵ (2021) 1 (3).

¹⁵ § 30 EStG BGBl 1988/400 idF nach dem 1. StabG 2012.

¹⁶ § 30 EStG BGBl 1988/400 idF nach dem 1. StabG 2012.

Substanzwertsteigerungen bei Kapitalvermögen und soll eine gleichmäßige und leistungsgerechte Besteuerung gewährleisten.¹⁷ Aufgrund der Änderung durch das 1. StabG 2012 und vor allem des Entfalls der zehnjährigen Spekulationsfrist, wird grundsätzlich jede private Grundstücksveräußerung der Besteuerung durch die ImmoEST unterworfen. Der neugefasste § 30 EStG, dessen Folgen und damit zusammenhängende Fragen, gewannen so immer mehr an Bedeutung.

Für die Subsumierung unter den Tatbestand der privaten Grundstücksveräußerung bedarf es der Entgeltlichkeit.¹⁸ Denn nur entgeltliche Grundstücksübertragungen sind von § 30 EStG erfasst und unterliegen iF der ImmoEST iHv grundsätzlich 30%. Problematisch ist jedoch, dass aus der Regelung des § 30 EStG nicht hervorgeht, ab wann eine Vermögensübertragung als entgeltlich einzustufen ist. Eindeutig ist die Entgeltlichkeit in Fällen, in denen bspw. unter Fremden ein Kaufvertrag abgeschlossen wird und der Wert der Gegenleistung auch dem Wert des übertragenen Grundstücks entspricht.¹⁹ Nicht als entgeltlich und somit als unentgeltlich sind andererseits zB Schenkungen einzustufen, bei denen jegliche Art von Gegenleistung fehlt.²⁰ Unklar sind jedoch jene Fälle, in denen zwar eine Gegenleistung erbracht wird, diese aber nicht dem Wert des Grundstücks entspricht. Hier liegt weder ein rein entgeltliches noch ein rein unentgeltliches Geschäft vor. In genau solchen Fällen spricht das GrEStG von Teilentgeltlichkeit. Diese liegt nach § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG immer dann vor, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als 30% aber weniger als 70% des Grundstückswertes beträgt.²¹ Im EStG hingegen findet sich der Begriff der Teilentgeltlichkeit nicht. Vielmehr werden solche Sachverhalte als gemischte Schenkung bezeichnet, wobei die Übertragung dabei zur Gänze entweder als entgeltlich oder als unentgeltlich zu behandeln ist.²² Bisher ging das BMF und die Literatur davon aus, der Bestimmung bzgl. der Abgrenzung zwischen abziehbaren und nicht abziehbaren Renten – welche in § 20 Abs 1 Z 4 EStG geregelt sind – eine allgemeine Abgrenzungsregel zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit entnehmen zu können.²³ Der VwGH äußerte sich dazu aber über lange Zeit hinweg nicht. Erst mit dem VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021²⁴ wurde hierüber erstmals eine klare Aussage getroffen, die nicht nur die bisherige Rechtsansicht änderte, sondern auch zur Anpassung der EStRI führte. Es gilt daher aufzuzeigen, wie solche Fälle im Zusammenhang mit privaten

¹⁷ *Kanduth-Kristen in Jakom* (Hrsg), EStG¹⁷ (2024) § 30, Rz 1.

¹⁸ Vgl *Pamperl*, Leitfaden ImmoEST² 25.

¹⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6625.

²⁰ *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30, Rz 17.

²¹ § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

²² Vgl *Leitner/Urtz in Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² – Private Grundstücksveräußerungen, ÖStZ Spezial 2013, 15 (25 ff); siehe auch *Kampitsch/Reinold in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), Die Einkommensteuer III (73. Lfg 2024) § 30 EStG Rz 8.

²³ Vgl EStR 2000 Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023, siehe auch *Bodis/Hammerl/Kirchmayr in Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹³ Rz 120, 677, 693; *Leitner/Urtz*, ÖStZ Spezial 2013, 26 f; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG¹⁷ (2014) § 30, Rz 71 ff.

²⁴ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

Grundstücksveräußerungen einkommensteuerlich nach Ansicht des VwGH zu beurteilen sind und welche Folgen sich aus dieser neuen Bewertung ergeben.

2.2 Entgeltliche Übertragung iSd § 30 EStG

§ 30 EStG erfasst die Besteuerung von privaten²⁵ Grundstücksveräußerungen.²⁶ Nach § 30 Abs 1 EStG werden Grundstücksveräußerungen als „Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken“ definiert.²⁷ Die Veräußerung eines Grundstücks durch den Veräußerer entspricht gleichzeitig der Anschaffung des Grundstücks durch den Erwerber – es handelt sich somit um korrespondierende Begriffe.²⁸ Als Veräußerungsgeschäft gilt hierbei jede entgeltliche Übertragung, daher Verkauf, Tausch, sonstiges Rechtsgeschäft oder Rechtsverhältnis, mit dem eine entgeltliche Grundstücksübertragung erfolgt.²⁹ Für die Anwendbarkeit von § 30 EStG ist somit das Kriterium der Entgeltlichkeit maßgebend.³⁰ Ein entgeltlicher Vorgang liegt grundsätzlich dann vor, wenn ein Grundstück in der Erwartung übertragen wird, eine entsprechende wertgleiche Gegenleistung dafür zu erhalten.³¹ Eine solche Gegenleistung kann in Form von Geld, einem anderen Grundstück oder sonstigen geldwerten Vorteil bestehen.³² Es handelt sich somit um einen entgeltlichen Vorgang, der auf die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums gerichtet ist, wobei der ausschlaggebende Zeitpunkt für die Veräußerung das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft (Kauf- oder Tauschvertrag) ist.³³ Anders als der allgemein steuerliche Anschaffungszeitpunkt spielt der Zeitpunkt der sachenrechtlichen Übergabe nur dann eine Rolle, wenn das wirtschaftliche Eigentum bereits früher übertragen wurde.³⁴ Zu den wohl wichtigsten entgeltlichen Veräußerungsgeschäften zählen der Kauf und Tausch.³⁵

2.2.1 Kauf

Der Kauf eines Wirtschaftsgutes ist der Regelfall eines Anschaffungs- bzw Veräußerungsvorgangs. Bei einem solchen Vorgang kommt es zu einer beabsichtigten Änderung in der Person des wirtschaftlichen Eigentümers, es bedarf somit eines Eigentümerwechsels.³⁶ Der Kaufvertrag erfüllt als entgeltliches, schuldrechtliches Rechtsgeschäft somit den Tatbestand der „Veräußerung“ nach § 30 Abs 1 EStG.³⁷

²⁵ Daher soweit das Grundstück keinem BV angehört, siehe dazu *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 3 f.

²⁶ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

²⁷ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

²⁸ *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30 Rz 58 f.

²⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6623.

³⁰ Vgl *Pamperl*, ImmoEst² 25.

³¹ Vgl *Pamperl*, ImmoEst² 25.

³² Vgl *Pamperl*, ImmoEst² 25.

³³ Vgl *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 17 und 19.

³⁴ *Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke* (Hrsg), EStG 36. Ergänzungslieferung (2021) § 30 Anm. 4 ff; Vgl EStR 2000, Rz 6623 ff.

³⁵ Vgl *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30 Rz 66 f.

³⁶ *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30 Rz 59 ff; siehe auch *Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, EStG-Handbuch² (1985) § 30 Rz 14.

³⁷ *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30 Rz 59 ff iVm § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

Dabei wird ein Grundstück einem anderen gegen eine bestimmte Summe Geld überlassen.³⁸ Zum Entgelt des Kaufvertrags zählt hierbei nicht nur der Verkaufspreis, sondern auch alle anderen geldwerten Vorteile, die der Veräußerer für die Grundstücksveräußerung erhält.³⁹ Anschaffungskosten des Erwerbers, wie vor allem die Grunderwerbssteuer und Gerichtsgebühren, zählen jedoch nicht zum Entgelt des Veräußerers.⁴⁰

Ab wann ein Vertrag als entgeltlich und somit als Kaufvertrag anzusehen ist, ist jedoch nicht immer eindeutig.⁴¹ Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass bei einem Vertrag zwischen Fremden in der Regel Entgeltlichkeit vorliegt, denn *„Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“*.⁴² Zweifel treten vielmehr bei der Abgrenzung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen auf. Nach der Rechtsprechung des VwGH⁴³ und des BFG⁴⁴ zu Verträgen zwischen nahen Angehörigen, sind diese dann als entgeltlich zu werten, wenn sie unter denselben Bedingungen abgeschlossen werden, unter denen auch fremde Personen den Vertrag abgeschlossen hätten.⁴⁵ Dies zielt insbesondere auf die Höhe des Kaufpreises ab.⁴⁶ Mit der Frage, ab welcher Höhe der Gegenleistung (und somit des Kaufpreises) eine Vermögensübertragung als entgeltlich und somit als Veräußerung iSd § 30 Abs 1 EStG angesehen wird bzw ab wann definitiv nicht mehr Entgeltlichkeit sondern Unentgeltlichkeit vorliegt, beschäftigt sich das Kapitel 2.4.

2.2.2 Tausch

Der Tauschvorgang wird in § 30 Abs 1 letzter Satz EStG eigens genannt, indem der Gesetzgeber auf § 6 Z 14 EStG verweist.⁴⁷ Wird ein Wirtschaftsgut als Gegenleistung für ein anderes Wirtschaftsgut übertragen, so liegt einerseits eine Anschaffung des übernommenen sowie andererseits eine Veräußerung des abgegebenen Wirtschaftsgutes vor.⁴⁸ Als Veräußerungspreis ist hierbei jeweils der gemeine Wert der abgegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen.⁴⁹ Für die Subsumierung unter § 30 EStG ist auch hier das Kriterium der Entgeltlichkeit maßgebend. Grundsätzlich geht die Finanzverwaltung beim Tausch von Grundstücken unter Fremden von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft aus.⁵⁰ Kommt

³⁸ § 1053 ABGB BGBl 1811/946.

³⁹ Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 25.

⁴⁰ Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 25.

⁴¹ Vgl Pamperl, ImmoEST² 25 f.

⁴² Siehe EStR 2000 Rz 6625.

⁴³ Siehe uA VwGH 18.10.1995, 95/13/0176 sowie VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135.

⁴⁴ Siehe uA BFG 22.01.2004, RV/2096-L/02 sowie BFG 06.10.2016, RV/4100371/2016.

⁴⁵ Zorn, Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung in Umgründungen und Immobilien, in FS Sulz (2022) 135 (144); siehe auch zum Fremdenvergleich bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135.

⁴⁶ Zorn, FS Sulz 144.

⁴⁷ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁴⁸ Vgl Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 31, 14 f.

⁴⁹ § 6 Z 14 lit a EStG BGBl 1988/400.

⁵⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6625: „Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“.

es allerdings zwischen den getauschten Grundstücken zu einer erheblichen Differenz der Vermögenswerte, so liegt unter gewissen Umständen keine Entgeltlichkeit sondern Unentgeltlichkeit vor.⁵¹

Bis zur Änderung der EStR infolge des jüngsten VwGH-Erkenntnisses nahm die Finanzverwaltung eine erhebliche Wertdifferenz an, wenn die Differenz mehr als 50 % betrug.⁵² Unentgeltlichkeit lag demnach dann vor, wenn aus dem Tauschvertrag eindeutig hervorging, dass die Vertragsparteien die Unentgeltlichkeit beabsichtigten und die außersteuerlichen Beweggründe klar nachvollziehbar waren.⁵³ Erfolgte der Tausch zwischen nahen Angehörigen und unterschieden sich die Grundstückswerte um mehr als 50%, nahm die Finanzverwaltung idR ein unentgeltliches Tauschgeschäft an, da in diesem Fall eine Bereicherungsabsicht unterstellt wurde.⁵⁴ Wird ein Tauschvertrag tatsächlich als unentgeltlich eingestuft, liegt kein Veräußerungsgeschäft vor und eine Besteuerung der Grundstücksübertrag gem § 30 EStG unterbleibt.⁵⁵

Durch das jüngste VwGH-Erkenntnis hat sich jedoch auch die Beurteilung der Wertdifferenz bei Tauschgeschäften geändert. Für die Frage, ob ein unentgeltliches oder entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegt, darf es keinen Unterschied machen, ob die Gegenleistung in Geld oder in Wirtschaftsgütern besteht. Die Grundsätze des VwGH-Erkenntnisses und dessen Folgen für gemischte (Kauf-)Verträge sind daher auch auf Tauschverträge anzuwenden.⁵⁶ Diese werden in Kapitel 4 näher erläutert.

2.3 Unentgeltlichkeit

Nicht als Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken und somit nicht vom Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG umfasst, sind unentgeltliche Grundstücksübertragungen.⁵⁷ Es handelt sich dabei um ertragsteuerlich nicht relevante Übertragungsvorgänge, welche auch keine Steuerpflicht auslösen.⁵⁸ Als unentgeltliche Übertragung eines Grundstücks zählen insbesondere die Schenkung, Erbschaft, Vermächtnis, Schenkung auf den Todesfall, sowie Spiel und Wette.⁵⁹ Schenkt daher zB ein Vater seinem Sohn ein Grundstück ohne jegliche Art von Gegenleistung, so liegt auf jeden Fall Unentgeltlichkeit vor. Unentgeltlichkeit ist daher vor allem bei Grundstücksübertragungen zwischen nahen Angehörigen gegeben.⁶⁰ Liegt eine solche unentgeltliche Grundstücksübertragung vor, normiert § 30 Abs 1

⁵¹ Vgl *Pamperl*, ImmoEST² 28.

⁵² Vgl EStR 2000 Rz 6626 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

⁵³ Vgl *Pamperl*, ImmoEST² 28.

⁵⁴ Vgl EStR 2000 Rz 6626 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023; siehe auch *Pamperl*, ImmoEST² 28.

⁵⁵ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁵⁶ Siehe dazu vor allem *Kampitsch/Reinold* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Die Einkommensteuer III § 30 EStG Rz 12 sowie auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 17.

⁵⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6624; siehe auch *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ (2024) Rz 28.

⁵⁸ EBRV StabG 2012, 8.

⁵⁹ Vgl *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 30, Rz 71; siehe auch EStR 2000 Rz 6624.

⁶⁰ Vgl EStR 2000 Rz 6625.

vorletzter Satz EStG explizit, dass in einem solchen Fall auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist.⁶¹ Dies ist insoweit von großer Bedeutung, als § 30 Abs 4 EStG bei der Besteuerung zwischen Alt- und Neuvermögen unterscheidet.⁶² Altvermögen liegt demnach vor, wenn ein Grundstück vor dem 31. März 2002 angeschafft wurde und zu dem Zeitpunkt⁶³ nicht steuerverfangen war – daher die zehnjährige Spekulationsfrist⁶⁴ zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Neuregelung der Grundstücksbesteuerung bereits abgelaufen war.⁶⁵ Grundstücke die nach dem 31. März 2002 angeschafft wurden oder zu diesem Zeitpunkt bereits steuerverfangen waren, fallen unter den Begriff des „Neuvermögens“.⁶⁶ Während Altvermögen im Ergebnis dem pauschalen Steuersatz von „nur“ 4,2%⁶⁷ des Veräußerungserlös unterliegt, beträgt die ImmoEST bei Neuvermögen 30% des Unterschiedsbetrags zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten.⁶⁸ Wird eine Grundstücksübertragung als unentgeltlich eingestuft, so „übernimmt“ der Geschenknahmer den Anschaffungszeitpunkt des Geschenkgäbers.⁶⁹ Hat der bisherige Eigentümer bis dato daher über Altvermögen verfügt, liegt auch nach der Grundstücksübertragung – bei Unentgeltlichkeit – weiterhin Altvermögen vor. Kommt es iF zu einem späteren Weiterverkauf durch den Geschenknahmer, so wäre auch dieser insofern steuerlich begünstigt, als die günstigere pauschale Besteuerung von Altvermögen zur Anwendung kommt.⁷⁰

Nicht als unentgeltlich – sondern als entgeltlich und somit steuerbar – qualifiziert die FinVerw dagegen Grundstücksverlosungen. Hierbei entspricht der Gesamterlös aller verkauften Lose dem Veräußerungserlös.⁷¹ Schwieriger wird die Behandlung von beim Verkauf zurückbehaltenen Nutzungsrechten durch den Veräußerer. Nach Ansicht der FinVerw stellen vorbehaltene Fruchtgenuss- oder Wohnrechte alleine keine Gegenleistung dar und sind somit als unentgeltlich zu qualifizieren.⁷² Der Wert des Grundstücks vermindert sich in diesem Fall jedoch um das vorbehaltene Nutzungsrecht.⁷³ Liegt aber neben dem zurückbehaltenen Nutzungsrecht noch eine weitere Gegenleistung vor (insbesondere ein Kaufpreis) kann je nach Wert der Gegenleistung nicht mehr von vollständiger

⁶¹ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁶² Vgl *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30, Rz 23.

⁶³ daher am 31. März 2012, siehe § 30 Abs 4 EStG BGBl 1988/400.

⁶⁴ Vor Einführung des 1. StabG 2012.

⁶⁵ § 30 Abs 4 EStG BGBl 1988/400.

⁶⁶ *Pamperl*, ImmoEST² 161.

⁶⁷ § 30 Abs 4 Z 2 EStG BGBl 1988/400 sowie auch *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 77: der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten sind als Einkünfte anzusetzen. Im Ergebnis entsprechen die Einkünfte somit 14% des Veräußerungserlöses, was bei einer ImmoEST iHv 30% eine effektive Steuerbelastung von 4,2% des Veräußerungserlöses entspricht.

⁶⁸ *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 1 (11 und 26).

⁶⁹ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁷⁰ Vgl *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 1 (10 ff).

⁷¹ Vgl EStR 2000 Rz 6628; weiters *Leitner/Urtz*, ÖStZ Spezial 2013, 24 f.

⁷² Vgl EStR 2000 Rz 6624; siehe auch *Leitner/Urtz*, ÖStZ Spezial 2013, 25 f.

⁷³ Vgl EStR 2000 Rz 114a.

Unentgeltlichkeit ausgegangen werden und es ist uU die Entgeltlichkeit zu bejahen.⁷⁴ Auf diese, nicht eindeutig zuordenbaren Sachverhalte, wird im folgenden Kapitel näher eingegangen.

2.4 Teilentgeltlichkeit

In vielen Fällen ist die Unterscheidung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit eindeutig, in anderen Fällen hingegen nicht. Ein solcher Fall liegt zB bei der Übertragung eines Grundstücks gegen Einräumung eines Nutzungsrechts vor. Das zurückbehaltene Nutzungsrecht allein stellt allerdings keine Gegenleistung dar, weshalb der Sachverhalt als unentgeltlich zu qualifizieren wäre.⁷⁵ Kommt es jedoch neben dem zurückbehaltenen Fruchtgenuss- oder Wohnrecht zu einer weiteren Gegenleistung (zB in Form einer Ausgleichszahlung oder eines Kaufpreises), so ist die Zuordnung in Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit nicht mehr eindeutig.⁷⁶ Ebenso schwierig ist die Zuordnung bei Grundstücksübertragungen gegen Entgelt, bei der jedoch der Kaufpreis nicht annähernd dem Grundstückswert entspricht.

Besonders häufig stellt sich die Frage der Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit im Zuge vorweggenommener Erbfolgen. Bei einer solchen soll das Erbe oder zumindest ein Teil davon bereits zu Lebzeiten an die zukünftigen Erben übertragen werden.⁷⁷ IZm Grundstücksübertragungen kommt es dabei nicht selten vor, dass einem zukünftigen Erben das Grundstück zur Gänze übertragen wird, dieser sich aber im Gegenzug dazu verpflichtet, Ausgleichszahlungen an die restlichen späteren Erben zu leisten.⁷⁸ Obwohl die Ausgleichszahlung nicht an den Grundstücksübergeber selbst, sondern an Dritte erfolgt, ist diese dennoch als Gegenleistung an den Übergeber anzusehen, solange sie aus der Vermögenssphäre des Übernehmers erfolgt.⁷⁹ Im Ergebnis liegt also eine Grundstücksübertragung mit Gegenleistung vor. Nicht geklärt ist dabei jedoch, ob diese Gegenleistung als entgeltlich und die Übertragung somit als Veräußerung zu werten ist, oder ob es sich trotz Ausgleichszahlungen um eine unentgeltliche Übertragung handelt.

Im GrEStG wurde für genau solche Sachverhalte, die weder eindeutig als unentgeltlich noch als entgeltlich eingestuft werden können, der eigene Tatbestand der sog „Teilentgeltlichkeit“ geschaffen. Teilentgeltlichkeit liegt gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG dann vor, wenn die Gegenleistung für einen Grundstückserwerb zwar mehr als 30%, jedoch weniger als 70% des Grundstückswertes entspricht.⁸⁰ Während das GrEStG für solche Fälle eine klare Differenzierung vornimmt, ist der Begriff der

⁷⁴ Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 25 f.

⁷⁵ Vgl EStR 2000 Rz 6624; siehe auch Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 25 f.

⁷⁶ Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 25 f.

⁷⁷ Vgl Pamperl, ImmoESt² 30.

⁷⁸ Vgl Pamperl, ImmoESt² 30.

⁷⁹ Vgl EStR 2000 Rz 6625; siehe auch Kanduth-Kristen in Jakom, EStG¹⁷ § 30, Rz 18.

⁸⁰ § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG BGBl 1987/309.

Teilentgeltlichkeit im EStG bislang unbekannt. Der VwGH bezeichnet solche Sachverhalte im EStG als „gemischte Schenkung“⁸¹. Eine gemischte Schenkung liege danach vor, wenn „die beteiligten Personen einen zum Teil entgeltlichen und zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen“.⁸² In jedem Fall ist eine abschließende Abgrenzung in entgeltlich oder unentgeltlich vorzunehmen, weil § 30 EStG keine Teilentgeltlichkeit kennt: Es kann somit nur entweder alles oder nichts der Steuerpflicht unterliegen.⁸³ Überwiegt der entgeltliche Charakter, so ist nicht von einer gemischten Schenkung, sondern von einem „normalen“ Veräußerungsgeschäft auszugehen.⁸⁴ Überwiegt hingegen die Unentgeltlichkeit, so liegt eine gemischte Schenkung vor, welche in weiterer Folge als unentgeltliches Rechtsgeschäft zu qualifizieren ist.⁸⁵ Bis zur Anpassung der EStR durch den Wartungserlass 2023 verwies die Rz 6625 hierzu auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG.⁸⁶ Dieser besagt, dass eine Zuwendung dann als freiwillig (und somit gemäß § 30 EStG als unentgeltlich) anzusehen ist, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.⁸⁷ Wird eine Vermögensübertragung unter Berücksichtigung dieser 50%-Grenze als unentgeltlich eingestuft (obwohl an sich eine Gegenleistung vorliegt), fällt sie nicht in den Anwendungsbereich des § 30 EStG und unterliegt somit nicht der Einkommensteuerpflicht. Es liegt dann vielmehr eine (unentgeltliche) gemischte Schenkung vor. Diese Überwiegensregel nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG, die sich ursprünglich auf die Abzugsfähigkeit von Rentenzahlungen bezog, wurde erst durch das StRefG 2000 eingeführt und war somit in der alten Rechtslage⁸⁸ noch nicht vorhanden.⁸⁹

2.4.1 Rechtslage zur Rentenbesteuerung

Wie soeben erwähnt, verwies die Rz 6625 der EStR⁹⁰ lange Zeit auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG und ging dann von einer gemischten Schenkung aus, wenn die Gegenleistung 50% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreichte.⁹¹ Diese 50%-Grenze wurde jedoch erst mit dem StRefG 2000 iZm der Rentenbesteuerung eingeführt. Erst infolge des 1. StabG 2012 wurde diese Gesetzesregelung mit der Rz 6625 auf private Grundstücksveräußerungen übertragen. Dennoch musste bereits vor der Einführung dieser Regelungen eine Unterscheidung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit vorgenommen werden. Die folgenden Kapitel beschäftigen sich daher mit den Fragen, wie die

⁸¹ Vgl VwGH 18.09.1964, 1118/64.

⁸² VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356.

⁸³ Vgl Pamperl, ImmoEST² 26; § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁸⁴ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30, Rz 73.

⁸⁵ Vgl Kirchmayr/Perl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 31, Rz 43.

⁸⁶ Zorn, FS Sulz 138 ff; siehe auch EStR 2000 Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

⁸⁷ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400.

⁸⁸ Daher in der Rechtslage vor Einführung der 50%-Grenze in § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 durch das StRefG 2000.

⁸⁹ Vgl auch EStR 2000 Rz 7001.

⁹⁰ idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

⁹¹ EStR 2000 Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

Rechtslage zur Rentenbesteuerung vor Einführung des StabG 2000 ausgestaltet war, ab wann überhaupt die Auffassung vertreten wurde, eine allgemeine Abgrenzung daraus ableiten zu können, und welche Ansicht der VwGH diesbezüglich vertrat.

2.4.1.1 Rechtslage vor dem StRefG 2000

Nach § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 musste ein Grundstück im Wege einer „Anschaffung“ erworben werden, um den Tatbestand der Veräußerung und somit eines möglichen Spekulationsgeschäftes überhaupt erfüllen zu können.⁹² Eine solche Anschaffung war jedoch bei Schenkung oder Erbschaft nicht gegeben. Ein geschenktes oder geerbtes Grundstück fiel daher nicht unter den Tatbestand des § 30 EStG und löste trotz Vorliegens der zeitlichen Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäftes⁹³ bei einem späteren Weiterverkauf keine Steuerpflicht aus. Der VwGH vertrat bereits 1964 die Auffassung, dass dieser Grundsatz auch bei einer gemischten Schenkung zu gelten hätte, solange der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiege.⁹⁴ Demnach war eine gemischte Schenkung als unentgeltlich anzusehen, wenn insgesamt der Schenkungscharakter im Vordergrund stand.⁹⁵ Eine genaue Prozentgrenze definierte der VwGH hierbei jedoch nicht. Anders als heute, gab es auch keinen Verweis der EStR auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG, denn dieser umfasste nur die Nicht-Abzugsfähigkeit von bestimmten Rentenzahlungen, beinhaltete selbst jedoch keine „Überwiegensregel“. ⁹⁶ Für die Abzugsfähigkeit der Renten war die Unterscheidung in Kaufpreisrente, Versorgungsrente und Unterhaltsrente von großer Bedeutung.⁹⁷ Denn nur freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen waren (und sind noch immer) steuerlich nicht abzugsfähig.⁹⁸ Freiwillige Zuwendungen lagen vor dem StRefG 2000 nur bei Unterhaltsrenten vor, da hier der Gegenleistungsgedanke nicht gegeben war.⁹⁹ Für die Einstufung als Unterhaltsrente war hierbei maßgeblich, dass der Wert des übertragenen Privatvermögens weniger als 50% oder mehr als 200% des Wertes der Rentenverpflichtung betrug.¹⁰⁰ Bei solch unterschiedlichen Wertverhältnissen war jedenfalls von einer Unterhaltsrente auszugehen.¹⁰¹

Nicht dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG unterlagen andererseits die Kaufpreis- und die Versorgungsrente.¹⁰² Das wesentliche Kriterium zwischen Kaufpreis- und Versorgungsrente war

⁹² § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 idF vor Einführung des 1. Stabilitätsgesetz 2012 BGBl 2012/22.

⁹³ Nach § 30 Abs 1 Z 1 EStG BGBl 1988/400 idF vor Einführung des 1. Stabilitätsgesetz 2012 BGBl 2012/22.

⁹⁴ VwGH 18.09.1964, 1118/64.

⁹⁵ Vgl. *Pamperl*, ImmoESt² 26.

⁹⁶ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 14.07.1999; siehe auch *Zorn*, FS Sulz 142.

⁹⁷ *Zorn*, FS Sulz 136.

⁹⁸ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 14.07.1999.

⁹⁹ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1993) § 29 Rz 10.

¹⁰⁰ EStR1984, Abschn 64 Abs 3; vgl auch VwGH 28.01.1981, 1427/79 und *Zorn*, FS Sulz 136.

¹⁰¹ *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch § 29 Rz 10.

¹⁰² *Zorn*, FS Sulz 136 f.

hierbei jene der Entgeltlichkeit. Die EStR 1984 gaben diesbezüglich eigene prozentuelle Abgrenzungskriterien an, um zwischen der entgeltlichen Kaufpreisrente einerseits und der unentgeltlichen Versorgungsrente andererseits unterscheiden zu können.¹⁰³ Überwogen bei einer Gesamtbetrachtung die Merkmale einer entgeltlichen Veräußerung, so war eine Kaufpreisrente und im Ergebnis ein Kaufvertrag anzunehmen.¹⁰⁴ Dies war dann der Fall, wenn der Rentenbarwert nicht mehr als 25% vom gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abwich und somit zwischen 75% und 125% des gemeinen Wertes lag.¹⁰⁵ Betrug im Gegensatz der Rentenbarwert weniger als 75% oder mehr als 125% des Wertes des übertragenen Gutes, so lag eine unentgeltliche Übertragung im Sinne einer Versorgungsrente vor, welche nach § 18 Abs 1 Z 1 EStG als Sonderausgabe abzugsfähig war.¹⁰⁶

Aus dieser prozentuellen Abgrenzung zwischen Kaufpreis- und Versorgungsrente konnte bei der Übertragung von Vermögen gegen Rente die Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit abgeleitet werden.¹⁰⁷ Demnach war Entgeltlichkeit dann gegeben, wenn der Kaufpreis nicht weniger als 75% und nicht mehr als 125% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes betrug. *Vice versa* lag Unentgeltlichkeit daher bei einer Gegenleistung von unter 75% bzw über 125% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes vor.¹⁰⁸

Für die Beurteilung, ob eine gemischte Schenkung als entgeltlich oder unentgeltlich einzustufen ist, spielten diese Prozentgrenzen – außerhalb der Rentenbesteuerung – jedoch keine Rolle. Nach Ansicht des VwGH lag bei einer gemischten Schenkung zwar keine Anschaffung vor, „*wenn der Schenkungscharakter des Geschäftes überwiegt*“, jedoch bezog er sich für Zwecke der Abgrenzung nicht auf bestimmte Prozentzahlen.¹⁰⁹ In seinem Erkenntnis vom 23.10.1990 entschied der VwGH zudem, dass eine gemischte Schenkung dann vorliegt, „*wenn aus den Verhältnissen der Personen zu vermuten ist, dass sie einen aus einem entgeltlichen und unentgeltlichen vermischten Vertrag schließen wollen*“. ¹¹⁰ Entscheidend sei hierbei vor allem, dass beide Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen und dabei die teilweise Unentgeltlichkeit der Leistung ausdrücklich oder schlüssig zum Ausdruck bringen.¹¹¹ Auf die Unterscheidung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit unter Heranziehung der 75% bzw 125%-Grenze, die aus der entgeltlichen Kaufpreisrente abgeleitet wurde, ging der VwGH jedoch nicht ein.

¹⁰³ EStR 1984 Abschn 64 Abs 2 f.

¹⁰⁴ EStR 1984 Abschn 64 Abs 3.

¹⁰⁵ VwGH 28.04.1987, 86/14/0175; siehe auch *Nolz/Kohler/Mergreiter/Quantschnigg* in EStR (1987) 191 f.

¹⁰⁶ *Zorn*, FS Sulz 136 f.

¹⁰⁷ Vgl *Zorn*, FS Sulz 137.

¹⁰⁸ EStR 1984 Abschn 64 Abs 2; siehe auch *Zorn*, FS Sulz 145 und *Doralt*, EStG³ (1997) § 30 Rz 31.

¹⁰⁹ Siehe dazu VwGH 18.9.1964, 1118/64; VwGH 21.10.1966, 1484/65; VwGH 3.3.1967, 0721/66.

¹¹⁰ VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.

¹¹¹ VwGH 23.10.1990, 90/14/0102; vgl auch VwGH 25.2.1998, 97/14/01412.

Obwohl der VwGH in keinem seiner Erkenntnisse auf die Prozentgrenzen des § 20 Abs 1 Z 4 EStG Bezug nahm¹¹², ging das BMF schon damals von einer 50%-Grenze aus.¹¹³ Nach einem Einzelerlass des BMF aus dem Jahr 1992 wurde eine gemischte Schenkung und somit Unentgeltlichkeit angenommen, wenn die Gegenleistung weniger als die Hälfte des Verkehrswertes der übertragenen Liegenschaft betrug.¹¹⁴ Auch in einem späteren Erlass von 1996 wurde vom BMF eine Veräußerung unterstellt, „*wenn die zu übernehmenden Verbindlichkeiten die Hälfte des gemeinen Wertes des (der) zu übertragenden Wirtschaftsgutes (Wirtschaftsgüter) übersteigen.*“¹¹⁵

Warum das BMF bei der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit abweichend von den Erkenntnissen des VwGH¹¹⁶ auf eine 50%-Grenze abstellt, ist unklar. Das BMF leitete diese Grenze wohl aus der Unterscheidung zwischen Unterhaltsrente einerseits (welche bei einem Gegenleistungswert von >50% und <200% vorliegt) und Versorgungsrente andererseits (welche bei einem Gegenleistungswert zwischen 50% und 75% vorliegt) ab. Nachvollziehbar ist dies jedoch nicht, da sowohl die Unterhaltsrente als auch die Versorgungsrente als unentgeltliche Übertragungen gelten.¹¹⁷

2.4.1.2 Rechtslage nach dem StRefG 2000

Die unterschiedliche Behandlung zwischen der unter § 20 Abs 1 Z 4 fallenden nicht abzugsfähigen Unterhaltsrente und der unter § 18 Abs 1 Z 1 fallenden abzugsfähigen Versorgungsrente, stieß in Österreich auf viel Kritik.¹¹⁸ In seinem Erkenntnis vom 26.01.1999 ging der VwGH auf diese Kritik ein.¹¹⁹ Bezüglich der Absetzbarkeit von Rentenzahlungen sei nicht mehr zwischen Unterhalts- und Versorgungsrente zu unterscheiden, weil die unterschiedlichen Steuerfolgen nicht gerechtfertigt sein.¹²⁰ Im Ergebnis sind Rentenzahlungen, die unentgeltliche Vermögensübergänge behandeln (Rentenbarwert unter 75% und über 125% des gemeinen Wertes des übertragenen Vermögens) daher stets als nicht abzugsfähige Renten iSd § 20 Abs 1 Z 4 anzusehen.¹²¹

¹¹² Und diese, wie aus den EStR 1984 eindeutig hervorgeht, bei 75% bzw 125% liegen würden.

¹¹³ Doralt, EStG³ (1997) § 30 Rz 31 ff.

¹¹⁴ Gemischte Schenkung einer Liegenschaft: Überwiegensprinzip, RdW 1992, 418.

¹¹⁵ Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit bei Schuldenübernahme, RdW 1996, 44.

¹¹⁶ Sowie auch der im Abschn 64 Abs 2 der EStR 1984 angeführten Prozentgrenzen.

¹¹⁷ Vgl dazu EStR 1984, Abschn 64 Abs 3.

¹¹⁸ Zorn, FS Sulz 137; siehe zur Kritik vor allem Doralt, Die Versorgungsrente – ein Steuersparmodell, RdW 1998, 517 siehe auch Stoll, Rentenbesteuerung⁴ (1997) Rz 846 zur Notwendigkeit der außerbetrieblichen Versorgungsrente.

¹¹⁹ VwGH 26.01.1999, 98/14/0045.

¹²⁰ VwGH 26.01.1999, 98/14/0045.

¹²¹ Zorn, FS Sulz 136 f.

Als Folge auf dieses Erkenntnis reagierte der Gesetzgeber mit dem StRefG 2000.¹²² § 20 Abs 1 Z 4 EStG wurde dahingehend ergänzt, dass ab dem Jahr 2000 nicht abzugsfähige freiwillige Zuwendungen dann vorliegen,

- „wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern **weniger als die Hälfte** ihres gemeinen Wertes beträgt oder
- soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern **unangemessen hohe Gegenleistungen** gewährt werden und wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlass deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird.“¹²³

Entgegen dem Erkenntnis des VwGH legen die ErlRV zum StRefG fest, dass die Versorgungsrente weiterhin als Sonderausgabe voll absetzbar ist, jedoch nur insoweit, als sie iZm Betriebsübergaben vereinbart wird.¹²⁴ Versorgungsrenten die jedoch nicht aus Anlass der Übertragungen von Betrieben gewährt werden, sind – entsprechend dem VwGH Erkenntnis – nicht mehr von den Unterhaltsrenten zu unterscheiden und fallen somit als unentgeltliche Übertragung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 4 EStG.¹²⁵

Bei der Übertragung von nicht betriebszugehörigen Wirtschaftsgütern ist nach dem StRefG 2000 sohin nur noch zwischen Kaufpreisrenten einerseits und nicht abzugsfähigen Unterhaltsrenten andererseits zu differenzieren.¹²⁶ Durch diese Ergänzung schuf der Gesetzgeber jedoch eine neue Abgrenzung zwischen Unterhalts- und Kaufpreisrenten.¹²⁷ Eine Kaufpreisrente liegt nun bereits dann vor, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als die Hälfte des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt (im Gegensatz zur bisherigen Grenze von über 75%). Zudem wird in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage festgehalten, dass bei einer Überschreitung des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes um mehr als 25% (daher ab einem Rentenwert von über 125%) künftig eine Aufspaltung in Kaufpreisrente und Unterhaltsrente erfolgen muss.¹²⁸ Entspricht jedoch der Wert der Rentenverpflichtung mehr als 200% des Wertes des übertragenen Privatvermögens, so ist jedenfalls – wie auch schon bereits vor dem StRefG 2000 – eine nicht abzugsfähige Unterhaltsrente anzunehmen.¹²⁹

¹²² StRefG 2000 BGBl I 1999/106; siehe auch Zorn, FS Sulz 138.

¹²³ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 20.08.2003.

¹²⁴ ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 39.

¹²⁵ Zorn, FS Sulz 138 f.

¹²⁶ ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 53.

¹²⁷ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 20.08.2003.

¹²⁸ ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 55; siehe auch Zorn, FS Sulz 139 f.

¹²⁹ ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 55.

Im Ergebnis mussten daher – aufgrund des Wegfalls der Versorgungsrente iZm der Übertragung von Privatvermögen – die prozentuellen Abgrenzungsmerkmale zwischen Kaufpreis- und Unterhaltsrente neu definiert werden. Als Folge wurde die 50%- und 125%-Grenze eingeführt, außerhalb welcher eine nicht abzugsfähige Unterhaltsrente (bzw aufgespaltete Rente) vorliegt.¹³⁰

In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird dazu jedoch ausdrücklich festgehalten, dass diese neuen Abgrenzungsregeln nur Bestandteil der Neuordnung der Rentenbesteuerung sind.¹³¹ Keine Änderung erfolgte im betrieblichen Bereich, wonach eine Kaufpreisrente erst ab einem Barwert von mindestens 75% des Wertes des übertragenen Vermögens vorliegt. Der Gesetzgeber hat die neue 50%- und 125%-Abgrenzung explizit nur für das Abzugsverbot bestimmter nicht iZm Betriebsübertragungen stehenden Rentenzahlungen normiert.¹³² Andere Anwendungsfälle außerhalb der Rentenbesteuerung sind daher nicht davon erfasst. Hätte nämlich durch das StRefG 2000 eine grundsätzliche Neubeurteilung der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit erfolgen sollen, hätte der Gesetzgeber diese fundamentale Neuausrichtung im Steuerrecht mit Sicherheit nicht unkommentiert gelassen.¹³³

Zusammenfassend ist daher festzustellen, dass durch die iZm dem StRefG 2000 eingeführten Ergänzungen des § 20 Abs 1 Z 4 EStG zwar die Einstufung als Kaufpreisrente im außerbetrieblichen Bereich bereits ab 50% des Wertes des übertragenen Vermögens erfolgt, jedoch außerhalb der Rentenbesteuerung keine Änderung der Beurteilung der Entgeltlichkeit eintrat. Das BMF vertrat allerdings – aus nicht nachvollziehbaren Gründen – bereits vor Einführung dieser Regelung die Auffassung, Unentgeltlichkeit dann anzunehmen, wenn die Gegenleistung weniger als die Hälfte des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.¹³⁴ Nach Einführung des StRefG 2000 schloss sich schließlich auch die Literatur der Ansicht des BMF an und bezog sich bei der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit iZm teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen auf die aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG hervorgehende 50%-Grenze.¹³⁵

2.4.1.3 Beurteilung der gemischten Schenkung durch den VwGH iF des StRefG 2000

Im Hinblick auf die Beurteilung der gemischten Schenkung geht der VwGH auch nach Einführung des StRefG 2000 weiterhin nicht auf die prozentuellen Abgrenzungskriterien des neugefassten § 20 Abs 1 Z 4 EStG ein. In seinem ersten Erkenntnis, nach Einführung des StRefG 2000, bei dem es sich

¹³⁰ Zorn, FS Sulz 139 f.

¹³¹ ErIRV 1766 BlgNR 20 GP 53.

¹³² Vgl Zorn, FS Sulz 140 f.

¹³³ Vgl Zorn, FS Sulz 141; siehe auch ErIRV 1766 BlgNR 20 GP 53 ff.

¹³⁴ Siehe dazu Kapitel 2.4.1.1 bzw auch Doralt, EStG³ § 30 Rz 31 ff sowie Gemischte Schenkung einer Liegenschaft: Überwiegensprinzip, RdW 1992, 418.

¹³⁵ Vgl Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 26 f.

um die Beurteilung einer Vermögensübertragung als gemischte Schenkung handelte, nahm der VwGH weiterhin in keiner Weise Bezug auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG.¹³⁶ Vielmehr bezog er sich bei der Abgrenzung zwischen unentgeltlicher und entgeltlicher Übertragung – wie auch bisher – darauf, ob aus den Verhältnissen der Personen (insb aufgrund privater Motive) hervorgeht, dass diese einen zum Teil entgeltlichen und zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollten.¹³⁷ Es muss daher ein offenkundiges Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegen, bei dem es für den einen Teil zu einer Vermögenseinbuße und für den anderen Teil auf jeden Fall zu einer Bereicherung kommt.¹³⁸ Obwohl das Vorliegen eines offenkundigen Missverhältnis alleine, nicht die Annahme einer gemischten Schenkung begründet, kann es sehr wohl den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen.¹³⁹ Dass der VwGH sich auch nach dem durch das StRefG 2000 vorgenommenen Ergänzungen weiterhin – und damit entgegen dem BMF und der Literatur – nicht auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG bezieht, überzeugt. Immerhin ist diese Norm explizit nur auf die Nichtabsetzbarkeit bestimmter Rentenzahlungen anzuwenden – und somit nicht auf Sachverhalte außerhalb dieses Anwendungsbereichs.¹⁴⁰

2.4.1.4 Auffassung der Finanzverwaltung und deren Folgen

Erst im Jahr 2013, somit bereits nach Einführung des 1. StabG im Jahr 2012 und der damit einhergehenden Neufassung der ImmoESt in der heutigen Form, wurden die Abgrenzungskriterien der gemischten Schenkung durch die Finanzverwaltung neu gefasst.¹⁴¹ 13 Jahre nach Einführung der Ergänzungen zu § 20 Abs 1 Z 4 EStG vertraten auch die EStR 2000 erstmals die Meinung, die 50%-Untergrenze für die Abgrenzung der Nicht-Abzugsfähigkeit bestimmter Rentenzahlungen sei ebenso auf Sachverhalte außerhalb der Rentengeschäfte anzuwenden.¹⁴² Im Jahr 2013 wurde nämlich die Rz 6625 neu gefasst und verwies erstmals explizit auf den § 20 Abs 1 Z 4 EStG. Folglich sei dann von einer unentgeltlichen gemischten Schenkung auszugehen, wenn die Gegenleistung 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes nicht erreicht.¹⁴³ Ebenso erwähnt wurde in der Rz 6625, dass iZm Ausgleichszahlungen eine Veräußerung dann vorliege, wenn die Ausgleichszahlung mind 50% des gemeinen Werts des Grundstücks betrage.¹⁴⁴ Zur Veranschaulichung wurde folgendes Beispiel angeführt:

¹³⁶ VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139; siehe auch Zorn, FS Sulz 142.

¹³⁷ VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139.

¹³⁸ VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139.

¹³⁹ VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139; vgl auch VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211.

¹⁴⁰ Zorn, FS Sulz 142.

¹⁴¹ Zorn, FS Sulz 142.

¹⁴² BMF 05.06.2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013, 22.4.2.1; siehe auch Zorn, Die ImmoESt-Mausefalle, RdW 2022, 135.

¹⁴³ EStR 2000, Rz 6625 idF idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

¹⁴⁴ EStR 2000, Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

„Vom Vater wird eine Liegenschaft im Wert von 1.000 an den Sohn übertragen. Dieser verpflichtet sich im Gegenzug, eine Ausgleichszahlung in Höhe von 600 an seine Schwester zu leisten. Die Ausgleichszahlung (600) beträgt mehr als 50% des gemeinen Werts des Grundstücks (500). Es liegt daher eine Veräußerung durch den Vater vor (dh. Steuerpflicht beim Vater).“¹⁴⁵

Demnach liege bei einer Ausgleichszahlung von mehr als 50% eine Veräußerung vor, während bei einer Ausgleichszahlung von weniger als 50% die Vermögensübertragung als unentgeltlicher Erwerb und im Ergebnis als eine gemischte Schenkung zu qualifizieren sei.¹⁴⁶

Obwohl gemäß den ErlRV zum StRefG 2000 die 50%-Grenze nur auf außerbetriebliche Rentenzahlungen anzuwenden ist, vertrat die FinVerw dennoch die Meinung, dass sich aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG eine allgemeine Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit ableiten lasse.¹⁴⁷ Diese Auffassung lässt sich allerdings nur schwer nachvollziehen. Einerseits gingen die EStR 1984 erst bei einem Entgelt von 75 % des Wertes des übertragenen Gutes von einer entgeltlichen Kaufpreisrente aus (und somit nicht bereits ab 50 %), andererseits verwies der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in keinem seiner bisherigen Erkenntnisse auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG.¹⁴⁸

Wenngleich die EStR zwar rechtlich nicht bindend sind,¹⁴⁹ haben sie dennoch eine enorme Auswirkung auf die Praxis. So wurde seither auch im Schrifttum ganz überwiegend die Ansicht vertreten, dass eine gemischte Schenkung – und somit ein unentgeltlicher Erwerb – dann vorliege, wenn das Entgelt die Grenze von 50 % des Verkehrswertes der Liegenschaft nicht erreiche.¹⁵⁰ Selbst in Entscheidungen des BFG zur Abgrenzung zwischen gemischter Schenkung und entgeltlicher Vermögensübertragung wurde häufig auf die 50%-Grenze Bezug genommen.¹⁵¹

Die Folgen, eine Grundstücksübertragung bereits ab einem Gegenleistungswert von 50% des Grundstückswertes als entgeltlich einzustufen, sind erheblich. Nach § 30 Abs 1 EStG ist bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.¹⁵² Als Konsequenz daraus ergeben sich vor allem im Hinblick auf die unterschiedliche Besteuerung von Alt- und Neuvermögen gravierende Unterschiede bzgl der Höhe der ImmoEST.¹⁵³

¹⁴⁵ EStR 2000, Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

¹⁴⁶ EStR 2000, Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

¹⁴⁷ ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 53; EStR 2000, Rz 6625.

¹⁴⁸ EStR 1984, Abschn 64 Abs 2; siehe auch VwGH 18.9.1964, 1118/64; VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139.

¹⁴⁹ Vgl VwGH 2.10.2014, 2011/15/0192.

¹⁵⁰ Vgl Leitner/Urtz, ÖStZ Spezial 2013, 27; Pamperl, ImmoEST² 26; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30, Rz 73; aA Beiser, Die neue Immobilienvertragssteuer (Teil 1), NZ 2013, 161 (166 f); Kirchmayr/Achatz, Gemischte Schenkungen im Rahmen der Grundstücksbesteuerung Neu, taxlex 2012, 169.

¹⁵¹ Vgl BFG 20.4.2021, RV/5101325/2019; BFG 28.9.2017, RV/7101653/2010.

¹⁵² § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

¹⁵³ Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich, Immobilienbesteuerung⁵ 1 (3 f).

Da zwischen nahen Angehörigen überwiegend unentgeltliche Grundstücksübertragungen¹⁵⁴ (oftmals im Wege einer vorweggenommenen Erbfolge) stattfinden, handelt es sich bei den übertragenen Grundstücken oft noch um Altvermögen.¹⁵⁵ Aufgrund der Regelung des § 30 Abs 1 EStG stellt der unentgeltliche Erwerb beim Erwerber keine Anschaffung und beim Veräußerer keine Veräußerung dar, weshalb im Falle einer Weiterveräußerung auf den ursprünglichen Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist.¹⁵⁶ Wird daher eine Übertragung als gemischte Schenkung und somit als unentgeltlich qualifiziert, hat dies zur Folge, dass auch bei einer späteren Weiterveräußerung die günstigere Besteuerung des Altvermögens zur Anwendung kommt.¹⁵⁷ Durch die Einführung der damaligen Rz 6625 im Zuge des Wartungserlasses 2013¹⁵⁸ wurde jedoch eine Grundstücksübertragung bereits bei Vorliegen einer Gegenleistung von 50% des übertragenen Grundstücks als entgeltlich und somit als Veräußerungsvorgang eingestuft.¹⁵⁹ Dieser Auffassung zufolge würde daher eine Grundstücksübertragung mit einer Gegenleistung von nur 50% bereits als entgeltliche Veräußerung gelten. In der Folge würde der Erwerber auch nicht mehr über Alt-, sondern über Neuvermögen verfügen, wodurch bei einem späteren Weiterverkauf nicht nur der höhere Steuersatz, sondern auch eine vergleichsmäßig hohe ImmoESt-Bemessungsgrundlage aufgrund der niedrigen Anschaffungskosten (50% des Grundstückswertes) zur Anwendung käme.¹⁶⁰

Diese Folgen sind im Übrigen auch nicht mit der allgemeinen Angehörigenjudikatur der österreichischen Verwaltungsgerichte vereinbar.¹⁶¹ Denn Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen im Bereich des Steuerrechts einem Fremdvergleich standhalten, um auch wie ein Fremdgeschäft behandelt zu werden.¹⁶² Die Annahme, dass bereits bei einem Gegenleistungswert von 50% des Grundstückswertes von Entgeltlichkeit auszugehen sei, ist im Hinblick auf einen Fremdvergleich schwer nachvollziehbar, da fremde Vertragspartner kaum einen entgeltlichen Kaufvertrag zu einem Kaufpreis von nur 50% des Grundstückswertes abschließen würden.¹⁶³

¹⁵⁴ Siehe EStR 2000, Rz 6625: „Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“ – sowohl idF vor als auch nach dem EStR-Wartungserlass 2023 enthalten.

¹⁵⁵ Vgl Zorn, FS Sulz 144.

¹⁵⁶ Vgl Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30, Rz 230; siehe auch ErlRV 1680 BlgNr 24 GP 8.

¹⁵⁷ Vgl Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich, Immobilienbesteuerung⁵ 1 (10 ff).

¹⁵⁸ BMF 05.06.2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013.

¹⁵⁹ Vgl Zorn, FS Sulz 144.

¹⁶⁰ Vgl Zorn, RdW 2022, 135.

¹⁶¹ Zorn, FS Sulz 144.

¹⁶² Vgl zB VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135.

¹⁶³ Vgl Zorn, FS Sulz 144.

2.4.2 „Korrigierende“ Rechtsprechung des VwGH

2.4.2.1 VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021

Seit der Einführung des 1. StabG wurde dem VwGH über mehrere Jahre hinweg kein Sachverhalt einer gemischten Schenkung zur Beurteilung vorgelegt. Erst im Jahr 2021 kam es zu gleich zwei Revisionsvorlagen an den VwGH. Beide hatten sich mit der Frage befasst, ab wann eine gemischte Schenkung nun tatsächlich als unentgeltlich oder als entgeltlich einzustufen ist.¹⁶⁴

Das VwGH Erkenntnis vom 16. November 2021 hatte dabei folgenden Sachverhalt:

Am 23.10.1978 erwarb der Beschwerdeführer (Bf) mit seiner Ehefrau eine ihnen dann jeweils zur Hälfte gehörige Liegenschaft und ließen daraufhin im Jahr 1980 ein Einfamilienhaus darauf bauen.¹⁶⁵ Mit Schenkungsvertrag vom 03. Oktober 2016 übertrugen der Bf und dessen Frau die Liegenschaft samt dem darauf stehenden Wohnhaus ihrer gemeinsamen Tochter T. Im Gegenzug räumte die Tochter T ihren Eltern ein Wohnungsgebrauchsrecht aller Räumlichkeiten sowie ein Fruchtgenussrecht am Garten inkl sämtlicher Obstbäume ein und auch ein Belastungs- und Veräußerungsverbot wurde zugunsten der Eltern vereinbart. Weiters verpflichtete sich die Tochter T, ihren drei Geschwistern eine Ausgleichszahlung iHv jeweils € 211.044,70 bis spätestens 31. Oktober 2016 zu leisten.¹⁶⁶ Da der Verkehrswert der Liegenschaft abzgl der vereinbarten Nutzungsrechte zugunsten der Eltern zu diesem Zeitpunkt durch ein Verkehrswertgutachten mit € 844.178 angesetzt wurde, entsprach die Ausgleichszahlung je einem Viertel des Grundstückswertes. Alle vier Kinder unterschrieben am 03. Oktober 2016 einen Pflichtteilsverzichtsvertrag, wonach sie auf ihren gesetzlichen Pflichtteilsanspruch gegenüber ihren Eltern in Hinsicht auf die Liegenschaft verzichteten.¹⁶⁷ Am 04. Oktober 2016 überwies die Tochter T schließlich ihren drei Geschwistern die jeweiligen Ausgleichszahlungen, insgesamt somit einen Betrag iHv € 633.134,20. Der Bf und seine Ehefrau wendeten sich am 27. Oktober 2016 mit einem Schreiben an die Behörde und ersuchten diesbezüglich um Rechtsauskunft, ob überhaupt ImmoEST entstanden sei und wenn ja, in welcher Höhe diese zu entrichten wäre.¹⁶⁸ Dies wäre deshalb nicht eindeutig, da das in der Rz 6625 iZm der 50%-Grenze angeführte Beispiel (siehe dazu Kapitel 4.1.4) nur den Sachverhalt von einer vorweggenommenen Erbfolge bei zwei Kindern erfasst, wonach jedem Kind 50% der Liegenschaft zustünde und somit ab einer Ausgleichszahlung von mehr als 50% des Liegenschaftswertes ein entgeltlicher Vorgang anzunehmen wäre. Nicht eindeutig sei jedoch, wie Ausgleichszahlungen bei mehr als zwei Kindern zu beurteilen sind, da es hierbei allein aufgrund der

¹⁶⁴ Siehe VwGH 18.02.2021, Ra 2019/15/0052 und VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

¹⁶⁵ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 7.

¹⁶⁶ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 1.

¹⁶⁷ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 8 ff.

¹⁶⁸ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 3 f.

höheren Kinderanzahl zur Überschreitung der 50%-Grenze kommen würde. In dem vorliegenden Sachverhalt stünden bei vier Kindern jedem Kind 25% der Liegenschaft zu. Da das Grundstück jedoch zur Gänze nur an die Tochter T übertragen wurde, verpflichtete sich diese zu einer Ausgleichszahlung von insgesamt 75% des Liegenschaftswertes (sohin den € 633.134,10). Hätten der Bf und seine Ehefrau jedoch nur zwei Kinder, so wäre die Tochter T nur zu einer Ausgleichszahlung iHv 50% verpflichtet gewesen und der Sachverhalt wäre nach Rz 6625 eindeutig als unentgeltlich zu beurteilen gewesen. Der Bf und seine Ehefrau ersuchten daher die belangte Behörde um Rechtsauskunft. Eine Ungleichbehandlung von Eltern mit mehr als zwei Kindern wäre schließlich nicht zulässig.¹⁶⁹

Am 9. November 2016 erteilte die belangte Behörde Rechtsauskunft und führte in ihrem Schreiben an, dass im Hinblick auf die Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit im Ertragssteuerrecht die 50%-Grenze, welche sich aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG ergibt, maßgeblich für die Beurteilung wäre. Im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge liege Unentgeltlichkeit nur insoweit vor, als der potenzielle Erblasser (daher der Bf) Mittel an die künftigen Erben (daher die vier Geschwister) verteilen würde. Werden jedoch Vermögensübertragungen durch Mittel von anderen als dem potenziellen Erblasser beteiligten Personen ausgeglichen (wie im vorliegenden Fall von der Tochter T) und betragen diese mehr als die Hälfte des Liegenschaftswertes, so ist nicht mehr einer vorweggenommenen Erbfolge, sondern von einem Leistungsaustausch und im Ergebnis von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.¹⁷⁰

Am 19. Jänner 2018 setzte sohin die Behörde die Einkommenssteuer des Bf für das Jahr 2016 mit Bescheid fest und wies dabei auf Basis einer für Altvermögen ermittelten BMGL einen Betrag von € 20.595,15 als ImmoESt aus.¹⁷¹

Der Bf erhob gegen diesen Bescheid am 1. Juni 2018 Beschwerde und begründete darin, dass die Behörde sich bei der Berechnung der ImmoESt auf eine verfassungswidrige Richtlinie, insbesondere auf die Rz 6625 der EStR 2000, stütze. Die Anwendung dieser Richtlinie würde im Ergebnis zu einer unterschiedlichen Behandlung von Grundstücksübertragungen an zwei oder an mehrere Kinder führen, woraus sich eine Benachteiligung von Eltern mit mehreren Kindern ergäbe. Außerdem führte der Bf an, dass die 50%-Grenze für die Beurteilung des Überwiegens des Schenkungscharakters völlig willkürlich sei.¹⁷²

¹⁶⁹ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 1 ff.

¹⁷⁰ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 3 f.

¹⁷¹ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 6.

¹⁷² BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 6 f.

2.4.2.2 Entscheidung des BFG

Am 20. Mai 2020 entschied das BFG in dieser Sache. Dabei stützte es sich vor allem auf die bisherige Rechtsprechung des VwGH iZm der gemischten Schenkung.¹⁷³ Demnach sei bei der Beurteilung zunächst das Vorliegen eines offenbaren Wertmissverhältnisses zwischen Leistung und Gegenleistung zu prüfen (objektives Element).¹⁷⁴ Ist dieses offenbare Missverhältnis gegeben, so ist im nächsten Schritt zu prüfen, ob der Bereicherungswille einer Vertragspartei vorliegt (subjektives Element). Bei Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen wird das „Bereichernwollen“ vermutet. Werden sowohl das objektive als auch das subjektive Element erfüllt, so ist von einer unentgeltlichen gemischten Schenkung auszugehen. Weiters wird laut Feststellung des BMF das Vorliegen eines „offenbaren“ oder „krassen“ Missverhältnisses auch ausdrücklich in § 20 Abs 1 Z 4 EStG geregelt. Obwohl sich diese Bestimmung eigentlich auf die Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente bezieht, ergäbe sich hieraus im Lichte einer systematischen Interpretation eine klare Überwiegensregel, welche (laut BFG) als allgemeiner Anhaltspunkt für die Beurteilung der gemischten Schenkung anzusehen sei. Da im vorliegenden Sachverhalt jedoch eindeutig die entgeltliche Komponente durch die Ausgleichszahlungen iHv insgesamt 75% überwiegt, sei bereits das objektive Element nicht erfüllt und somit jedenfalls von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.¹⁷⁵

Im Einklang mit der Verwaltungspraxis beurteilte das BFG den Sachverhalt ebenso als ein entgeltliches Rechtsgeschäft. Die Verwaltungsbehörde habe bei der Beurteilung der gemischten Schenkung zu Recht ein entgeltliches Rechtsgeschäft angenommen. Allerdings wurde bei der Festsetzung der ImmoEST übersehen, dass das Grundstück nur zur Hälfte im Eigentum des Beschwerdeführers stand. Dementsprechend sei die berechnete ImmoEST iHv € 20.595,15 dem Bf nicht zur Gänze, sondern ihm und seiner Ehefrau jeweils zur Hälfte zuzurechnen.¹⁷⁶ Da jedoch zur Frage, ob eine Grundstücksübertragung durch einen potenziellen Erblasser auf einen künftigen Erben, welcher iFd zu Ausgleichszahlungen an Dritte verpflichtet ist, einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Vorgang darstellt, noch keine Rsp des VwGH vorlag, sei eine Revision zulässig. Diese sei auch allein deshalb schon zulässig, weil die bisherige Judikatur des VwGH iZm gemischten Schenkungen noch zur Rechtslage vor dem 1. StabG (und somit vor Einführung der Rz 6625) ergangen sei.¹⁷⁷

¹⁷³ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 13.

¹⁷⁴ Siehe VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139; VwGH 29.7.2010, 2006/15/0356; VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113; VwGH 29.10.2003, 2001/13/021.

¹⁷⁵ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 14 f.

¹⁷⁶ BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018, S 23.

¹⁷⁷ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 9 f.

2.4.2.3 Erkenntnis des VwGH

Am 16. November 2021 entschied der VwGH mit Erkenntnis. In diesem stellte er bereits einleitend fest, § 20 Abs 1 Z 4 EStG sei für die Beurteilung, ob ein gemischtes Rechtsgeschäft als Veräußerung zu werten ist, nicht relevant. Diese Bestimmung regle lediglich das Abzugsverbot für bestimmte Rentenzahlungen, normiere jedoch keine allgemeine Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Rechtsgeschäften. Die mit dem StRefG 2000 einhergehende Neufassung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG, sei Teil der Neuordnung der Rentenbesteuerung und betreffen, wie sich bereits auch aus den Gesetzesmaterialien (insb den ErlRV zum StRefG 2000) und aus dem Gesetzeszusammenhang ergebe, nur Rentengeschäfte. Der Gesetzgeber wollte im Hinblick auf die Unterscheidung zwischen Gegenleistungsrenten und Zuwendungsrenten eine Regelung schaffen, nachdem ein Versorgungs- bzw. Unterhaltscharakter (und somit eine Zuwendungsrente) dann anzunehmen sei, wenn der Rentenwert in einem auffälligen Ausmaß über oder unter dem Wert eines übertragenen Gutes liege. Für die Beurteilung iZm der für § 30 EStG erforderlichen Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit, welche auch bei Grundstücksübertragungen durch vorweggenommene Erbfolge maßgeblich sei, habe jedoch ausschließlich auf die von der Rsp entwickelten Grundsätze abgestellt zu werden.¹⁷⁸

Das BFG hatte somit die Rechtslage verkannt, weil es sich bei seiner Einstufung der Grundstücksübertragung als Veräußerungsvorgang zu Unrecht auf die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG gestützt hat.¹⁷⁹ Auf die vom Rw in der Revision vorgebrachten Bedenken, die Anwendung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG sei verfassungswidrig, ging der VwGH schon deshalb nicht ein, weil dieser für die Beurteilung des Sachverhalts ohnehin nicht relevant war.

Eine gemischte Schenkung ist nach Ansicht des VwGH daher gegeben, wenn die beteiligten Personen, vor allem auf Grund ihres Verhältnisses zu einander, einen – aus privaten Motiven – zum Teil entgeltlichen und zum Teil unentgeltlichen Vertrag schließen wollen.¹⁸⁰ Dies liegt bei einem offenbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nahe. Ein solches Missverhältnis ist weiters gegeben, wenn damit für den einen Teil jedenfalls eine Vermögenseinbuße und für den anderen Teil jedenfalls eine Bereicherung verbunden ist.¹⁸¹ Hierbei zählt auch das Entgelt, dass nicht dem Gläubiger sondern einem Dritten erbracht wurde, als Teil der Gegenleistung.¹⁸² Obwohl das offenbare

¹⁷⁸ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 15 ff.

¹⁷⁹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 15; vgl auch *Bodis*, SWK 2022/7.

¹⁸⁰ Vgl zuletzt VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0052, Rz 25.

¹⁸¹ Vgl VwGH 23.4.2014, 2010/13/0139, Rz 25.

¹⁸² VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 25; vgl zur zivilrechtlichen Rechtsprechung OGH 23.2.1983, 7 Ob 671/85 und OGH 26.1.1984, 6 Ob 620/82.

Missverhältnis alleine nicht ausreicht, eine gemischte Schenkung anzunehmen, kann dieses dennoch den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Vertragsparteien rechtfertigen.

Für das Vorliegen einer gemischten Schenkung müssen sich zudem die Vertragsparteien über die Unentgeltlichkeit der Leistung bewusst sein und diese (teilweise) Unentgeltlichkeit auch gewollt haben.¹⁸³ Dieses subjektive Kriterium des „Bereichernwollens“ wird bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen im Zweifel vermutet.¹⁸⁴ Im zugrundeliegenden Sachverhalt kann jedenfalls eine teilweise Bereicherungsabsicht des Rw und seiner Ehefrau gegenüber ihrer Tochter T – schon aufgrund ihres Verwandtschaftsverhältnisses – bejaht werden.¹⁸⁵ Bei einer gemischten Schenkung handelt es sich weiters um ein einheitliches Rechtsgeschäft, bei dem die unentgeltlichen Aspekte deutlich im Vordergrund stehen und daher insgesamt – wie auch bei einer reinen Schenkung – ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt.¹⁸⁶ Die Unentgeltlichkeit ist somit sowohl nach dem Hauptzweck als auch nach dem Gesamtcharakter des Geschäftes zu beurteilen.¹⁸⁷

Der VwGH hält nach Erwägung aller soeben genannten Gründe fest, dass von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft – und nicht von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft – auszugehen ist, wenn der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweicht und weiters keine besonderen Umstände vorliegen, die auf einen unentgeltlichen Gesamtcharakter schließen.¹⁸⁸ Im zu beurteilenden Sachverhalt leistete die Tochter als Gegenleistung für die Übernahme des Grundstücks Ausgleichszahlungen an ihre drei Geschwister, welche insgesamt 75% des Liegenschaftswertes betragen. Diese Zahlungen können, im Zuge eines verkürzten Zahlungsweges, als Zahlung an den Rw und dessen Ehegattin angesehen werden, da die Tochter T dadurch von ihrer Gegenleistungsverpflichtung aus dem gemischten Vertrag befreit wird. Trotz unbestrittener Bereicherungsabsicht der Parteien beurteilte der VwGH somit insgesamt die Grundstücksübertragung im vorliegenden Sachverhalt als entgeltliches Rechtsgeschäft, da die entgeltliche Komponente bei einem Gegenleistungswert von 75% eindeutig im Vordergrund stehen. Die Tatbestandsmerkmale des § 30 Abs 1 EStG waren somit erfüllt, weshalb eine Grundstücksveräußerung iSd § 30 EStG vorlag und iF ImmoEST zu entrichten war. Der VwGH kam folglich zum Ergebnis, dass der Rw in seinen Rechten nicht verletzt wurde und die Revision iF nach § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen war.¹⁸⁹

¹⁸³ VwGH 18.2.1999, 97/15/0021.

¹⁸⁴ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 26.

¹⁸⁵ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 27.

¹⁸⁶ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28; vgl auch VwGH 18.2.2021, Ra 2019/15/0052.

¹⁸⁷ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

¹⁸⁸ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

¹⁸⁹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 29 f.

2.4.2.4 Erste Schlussfolgerung aus dem Erkenntnis

Mit diesem Erkenntnis des VwGH wurde endlich Klarheit geschaffen und eindeutig festgestellt, dass die in § 20 Abs 1 Z 4 EStG festgelegte 50%- und 125%-Abgrenzung ausdrücklich nur auf die Nichtabsetzbarkeit bestimmter Rentenzahlungen anzuwenden ist.¹⁹⁰ Eine analoge Anwendung auf andere, nicht iZm Rentenzahlungen stehende Rechtsgeschäfte, ist schon deshalb nicht möglich, weil aus den Gesetzesmaterialien¹⁹¹ eindeutig hervorgeht, dass der Gesetzgeber mit dieser Regelung nur Rentengeschäfte erfassen wollte.¹⁹² Weiters liegt auch keine teleologische Lücke vor, weil bereits vor Einführung des StRefG 2000 das Einkommensteuerrecht die Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit ohne weiteres vorgenommen hat.¹⁹³ Die jüngste Rsp des VwGH steht daher im Ergebnis auch im Einklang mit dem Abschn 64 Abs 2 der EStR 1984, nachdem Unentgeltlichkeit dann anzunehmen war, wenn der Wert der Gegenleistung mehr als 25% unter dem Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes lag.¹⁹⁴ Die im Jahr 2013 eingeführte Rz 6625, der zufolge aus den Ergänzungen des § 20 Abs 1 Z 4 EStG eine allgemeine ertragssteuerliche Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit abgeleitet werden könne, entsprach somit nicht der Gesetzeslage. Auch die bislang vielfach vertretene Rechtsansicht, dass Entgeltlichkeit bereits ab einem Gegenleistungswert von 50% des übernommenen Wirtschaftsgutes anzunehmen ist, steht somit eindeutig im Widerspruch zum jüngsten VwGH Erkenntnis.¹⁹⁵

Weiters bekräftigt der VwGH seine bisherige Ansicht, wonach für die Beurteilung einer Vermögensübertragung als unentgeltlich der subjektive Parteiwille bzw das „Bereichernwollen“ maßgebend ist.¹⁹⁶ Die (teilweise) Unentgeltlichkeit der Leistung muss daher von den Parteien gewollt und diesen auch bewusst sein.¹⁹⁷ Bei nahen Angehörigen wird dieses subjektive Element im Zweifel als gegeben vermutet.¹⁹⁸ Offen lässt der VwGH dabei jedoch, ob eine gemischte Schenkung somit auch bei zueinander fremden Personen vorliegen kann.¹⁹⁹ Nach *Zorn* kommen gemischte Schenkungen nur bei Vermögensübertragungen zwischen Personen, die zueinander in einem persönlichen Naheverhältnis stehen, überhaupt in Betracht.²⁰⁰ AA ist *Bodis*, demzufolge auch bei bereits im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses vorhandener und nachweisbarer Bereicherungsabsicht, zwischen

¹⁹⁰ Vgl VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 15 ff; siehe auch *Zorn*, FS Sulz 148 f.

¹⁹¹ Insb aus den ErlRV 1766 BlgNR 20 GP 53.

¹⁹² *Zorn*, FS Sulz 149.

¹⁹³ *Zorn*, FS Sulz 149.

¹⁹⁴ EStR1984, Abschn 64 Abs 2; VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015; vgl auch VwGH 28.04.1987, 86/14/0175.

¹⁹⁵ *Bodis*, SWK 2022/7.

¹⁹⁶ *Atzmüller*, RdW 2022, 130 (131 f).

¹⁹⁷ *Bodis*, SWK 2022/7.

¹⁹⁸ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 26.

¹⁹⁹ Vgl EStR 2000, Rz 6625: „Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“.

²⁰⁰ *Zorn*, FS Sulz 150.

fremden Dritten eine gemischte Schenkung vorliegen kann.²⁰¹ Einig sind sich die beiden jedoch darin, dass jedenfalls zuerst das subjektive Element der Bereicherungsabsicht vorliegen muss, um im nächsten Schritt überhaupt die Höhe der Wertdiskrepanz zwischen Leistung und Gegenleistung beurteilen zu können.²⁰² Wird daher im ersten Schritt bei den Parteien die Bereicherungsabsicht bejaht und Unentgeltlichkeit angenommen, ist dennoch von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn im zweiten Schritt die Gegenleistung mindestens 75% des Verkehrswertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.²⁰³ Aufgrund dessen kann im Umkehrschluss allerdings nicht angenommen werden, die Unterschreitung des Wertes von 75% würde automatisch zur Unentgeltlichkeit führen. Andernfalls wäre das subjektive Element des „Bereichernwollens“ nicht mehr maßgeblich.²⁰⁴

Ebenso offen lässt der VwGH dabei die Frage, unter welchen besonderen Umständen ein Rechtsgeschäft trotz eines Wertunterschieds von weniger als 25 % als unentgeltlich angesehen werden kann. Denn in seinem Erkenntnis hält er fest, von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweicht und weiters keine besondere Umstände vorliegen, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen würden.²⁰⁵ Dabei geht er jedoch in keiner Weise auf eine genaue Umschreibung dieser „besonderen Umstände“ ein.²⁰⁶ Genauso wenig wird durch das Erkenntnis geklärt, nach welchen Grundsätzen die Abgrenzung vorzunehmen ist, wenn die Gegenleistung den gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes übersteigt und somit mehr als 125% beträgt.²⁰⁷ Kommt es daher zu einer Grundstücksübertragung zwischen nahen Angehörigen, bei der die Gegenleistung bspw 150% und somit mehr als 25% des Grundstückswertes beträgt, ist fraglich, ob auch hier nach dem Grundsatz des VwGH von Unentgeltlichkeit auszugehen ist.²⁰⁸ In einem solchen Fall wäre im Ergebnis – anders als bisher – nicht der Erwerber, sondern der Veräußerer des Grundstückes besser gestellt, da dieser eine Gegenleistung erhält, die über 25% des Grundstückswertes hinausgeht. Die Bereicherungsabsicht würde demnach nicht beim Veräußerer, sondern beim Erwerber liegen. Würde die Grundstücksübertragung trotz der hohen Gegenleistung als unentgeltliches Rechtsgeschäft eingestuft werden, so hätte dies erhebliche steuerliche Folgen: Der Veräußerer wäre nicht nur durch die erhaltene (hohe) Gegenleistung begünstigt, sondern müsste

²⁰¹ Bodis, SWK 2022/7.

²⁰² Vgl Zorn, FS Sulz 150; Bodis, SWK 2022/7; Atzmüller, RdW 2022, 130 (132).

²⁰³ Vgl Zorn, FS Sulz 150.

²⁰⁴ Atzmüller, RdW 2022, 130 (132).

²⁰⁵ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²⁰⁶ Nach Zorn, VwGH: ImmoESt erst ab 75 % Entgelt, RdW 2021/687 liegen diese nur dann vor, „wenn sich die Parteien nachweislich über die Wertverhältnisse geirrt haben“.

²⁰⁷ Vgl Bodis, SWK 2022/7; Zorn, RdW 2021/687 sowie auch Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 105 (109).

²⁰⁸ Siehe Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 105 (109) und Bodis, SWK 2022/7.

zusätzlich aufgrund der Beurteilung als unentgeltlicher Erwerb keine ImmoEST entrichten. Der Erwerber hingegen wäre deutlich benachteiligt, da bei einem späteren Weiterverkauf der Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers maßgeblich wäre, was zu einer deutlich höheren ImmoEST führen würde.²⁰⁹ Obwohl daher in jenen Fällen, in denen die Gegenleistung den gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes übersteigt, eine Form der Bereicherung – wenn auch auf andere Weise – vorliegt, erscheint die Einstufung als unentgeltliches Rechtsgeschäft mE nicht sachgerecht. In der Literatur wird hierzu auch die Auffassung vertreten, dass in solchen Fällen „*nicht einfach auf einen subjektiven Bereicherungswillen und einen Gesamtcharakter der Unentgeltlichkeit geschlossen werden kann*“.²¹⁰

Weiters bestätigt der VwGH durch sein Erkenntnis die bisherige Ansicht, wonach Ausgleichszahlungen, die im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge nicht an den Gläubiger, sondern an einen Dritten erbracht werden, als Gegenleistung an den Gläubiger anzusehen sind.²¹¹ Diese Ansicht ist mE jedoch alles andere als überzeugend. Denn es ist wohl eindeutig, dass bei einer vorweggenommenen Erbfolge, der Übergeber des Grundstücks nicht sich, sondern seine zukünftigen Erben bereichern will. Durch die Ausgleichszahlung wird in diesem Sinne ja nur erreicht, dass das Vermögen unter den zukünftigen Erben gerecht aufgeteilt wird. Würden demnach im vorliegenden Sachverhalt der Rw und dessen Frau zusätzlich zu ihrem Grundstück über ein Barvermögen iHv € 2.532.524 (daher dem dreifachen Grundstückswert von € 844.178) verfügen, so hätten sie ihrer Tochter T das Grundstück ohne Verpflichtung zur Leistung von Ausgleichszahlungen übertragen und gleichzeitig ihre restlichen drei Kinder mit ihrem Barvermögen auszahlen können. In diesem Fall würde bei der Tochter T eindeutig eine unentgeltliche Übertragung (da die Gegenleistung entfällt) und im Ergebnis ein steuerfreies Rechtsgeschäft vorliegen. Gleichzeitig hätten auch die restlichen Geschwister ihren (vorweggenommenen) Erbanteil in Form einer steuerfreien Schenkung erhalten. Die Beurteilung von Ausgleichszahlungen als Gegenleistung an den Übergeber führt mE zu einer Ungleichbehandlung von zukünftigen Erblassern, die über zusätzliches Vermögen verfügen und somit die Ausgleichszahlung selbst vornehmen können und jenen, die bei der Grundstücksübertragung auf die Leistung der Ausgleichszahlung durch den Übernehmer angewiesen sind. Das im letzteren Fall der Übergeber ImmoEST entrichten muss und somit in Summe schlechter gestellt wird, ist unbefriedigend. Gerade unter der Berücksichtigung, dass Erbschaften in Österreich derzeit keiner Erbschaftssteuer unterliegen,²¹² erscheint es inkonsequent, bei einer vorweggenommenen Erbschaft eine Besteuerung

²⁰⁹ Gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

²¹⁰ Siehe Zorn, RdW 2021/687; vgl auch Bodis, SWK 2022/7.

²¹¹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 29.

²¹² Die Erbschafts- und Schenkungssteuer wird seit dem 01.08.2008 in Österreich nicht mehr erhoben siehe dazu Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁸ (2019) Rz 953 f.

durch die ImmoEST vorzunehmen. Dies entspricht wohl nicht dem Zweck des § 30 EStG, wo Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen besteuert werden sollen.²¹³ Die Übertragung eines Grundstücks im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge, bei der der Übernehmer Ausgleichszahlungen zu leisten hat, kann wohl kaum mit Einkünften aus einer tatsächlichen Grundstücksveräußerung gleichgestellt werden.

Nicht zu vergessen ist weiters das Argument des Rw, dass Eltern mit mehreren Kindern durch die Prozentabgrenzung schlechter gestellt werden. Denn obwohl der VwGH durch sein Erkenntnis im Endeffekt die Prozentabgrenzung der Entgeltlichkeit von 50% auf 75% erhöht hat, ist das Argument des Rw mE weiterhin zutreffend. Unter Berücksichtigung der neuen 75%-Grenze würden Eltern mit bis zu drei Kindern trotz Ausgleichszahlungen immer unter dieser Grenze liegen – da die Ausgleichszahlung ja 2/3 und somit rund 67% betragen würde – und im Ergebnis zu einer steuerfreien Übertragung kommen. Erst ab vier oder mehr Kindern wäre das Leisten von Ausgleichszahlungen bei gleichzeitigem Einhalten der 75%-Grenze nicht mehr möglich. Da sich der Rw bei seinen Bedenken auf die Anwendung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG stützt und dieser für die Beurteilung des Sachverhalts nicht relevant ist, kommt es diesbezüglich leider zu keiner Aussage durch den VwGH.

Zu beachten sind idZ jedoch auch die weiteren Folgen, die mit der Einstufung als unentgeltlich oder entgeltlich einhergehen. Wird aufgrund eines Gegenleistungswertes von mind 75% die Übertragung – vor allem im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge – als entgeltlich eingestuft, so kommt es zwar zu einer Besteuerung der Eltern einerseits, andererseits kann bei einem späteren Weiterverkauf die Tochter T höhere Anschaffungskosten geltend machen. Je nachdem ob es sich bei dem übertragenen Grundstück um Alt- oder Neuvermögen handelt, kann die Gesamtsteuerlast im Ergebnis drastisch auseinander gehen. Obwohl eine Besteuerung der Eltern im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge zunächst als möglicherweise ungerecht erscheinen mag, ist dennoch zu beachten, dass bei der Einstufung als unentgeltlicher Erwerb der Tochter T der Anschaffungszeitpunkt der Eltern maßgeblich wäre.²¹⁴ Diese Regelung könnte sich insbesondere bei Altvermögen als äußerst vorteilhaft erweisen, da die Tochter T im Falle eines späteren Weiterverkaufes lediglich den begünstigten Steuersatz von 4,2% auf den Veräußerungserlös entrichten müsste. Bei Neuvermögen hingegen würde sie erheblich schlechter gestellt sein, da die ImmoEST hier stets 30% auf den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten beträgt. Aufgrund der Unentgeltlichkeit und der Regelung des § 30 Abs 1 EStG wären im Ergebnis bei der Tochter T die niedrigeren Anschaffungskosten ihrer Eltern heranzuziehen. Insofern wäre der entscheidende Differenzbetrag erheblich größer als bei

²¹³ Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30, Rz 3 f.

²¹⁴ Gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

einer entgeltlichen Anschaffung und folglich auch die von der Tochter zu entrichtende ImmoESt. Die gesamte Steuerlast würde somit auf die Tochter T übergewälzt werden, während die Eltern Steuerfreiheit genießen würden. Im Hinblick darauf, dass die Eltern durch die Übertragung im Zuge der vorweggenommenen Erbfolge kein Einkommen erwirtschaftet haben, erscheint dies an sich auch gerechtfertigt. Problematisch ist hierbei jedoch, dass die Tochter T ja bereits auch hohe Ausgleichszahlungen an ihre Geschwister gezahlt hat. Würde daher der im jüngsten VwGH Fall zugrundeliegende Sachverhalt als unentgeltlich eingestuft werden, so würden diese Ausgleichszahlungen bei einem späteren Weiterverkauf unberücksichtigt bleiben und folglich auch nicht zu den Anschaffungskosten zählen. Dies würde im Ergebnis dazu führen, dass die Tochter T neben der bereits hohen Summe an Ausgleichszahlungen bei einem späteren Weiterverkauf – zumindest bei Vorliegen von Neuvermögen – auch eine erhebliche Summe an ImmoESt aufbringen müsste.²¹⁵

Zusammenfassend stellt sich der VwGH mit seinem jüngsten Erkenntnis eindeutig gegen die bisherige Rechtsauffassung. Eine Veräußerung liegt demnach nicht bereits ab einem Gegenleistungswert von 50% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes vor.²¹⁶ § 20 Abs 1 Z 4 EStG ist für andere Rechtsgeschäfte außerhalb der Rentenbesteuerung nicht einschlägig.²¹⁷ Entscheidend ist vielmehr der subjektive Parteiwille und eine „absolute“ 75%-Wertgrenze.²¹⁸ ME nach lässt sich jedoch die Anwendung dieser 75%-Grenze auch auf Grundstücksübertragungen iR einer vorweggenommenen Erbfolge nicht vollends rechtfertigen, weil sie zum einen den Zweck des § 30 EStG nicht entspricht und zum anderen Eltern mit mehr als drei Kindern benachteiligt. Andererseits würde es bei unentgeltlichen Erwerben aufgrund des Abstellens auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers teilweise zu einer unverhältnismäßig hohen Belastung des Erwerbers kommen.

Obwohl durch das Erkenntnis noch einige Fragen iZm der Beurteilung einer gemischten Schenkung offenbleiben, können dennoch äußerst wichtige Schlüsse daraus gezogen werden, die folglich ausschlaggebend für die spätere Reaktion der FinVer waren.

2.4.3 Reaktion der Finanzverwaltung auf das VwGH Erkenntnis

2.4.3.1 Anpassung der Randziffer 6625

Durch das VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021 wurde erstmals Klarheit hinsichtlich der bislang zu Unrecht als Abgrenzung herangezogenen 50%-Grenze geschaffen. Nach Ergebnis des Erkenntnisses war jedoch unklar, wie der Gesetzgeber und die FinVerw auf die Aussagen des VwGH reagieren würden.

²¹⁵ Vgl hierzu auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

²¹⁶ *Bodis*, SWK 2022/7.

²¹⁷ *Zorn*, RdW 2021/687.

²¹⁸ *Bodis*, SWK 2022/7.

Erst mit dem am 31.03.2023 veröffentlichten EStR-Wartungserlass 2023, reagierte zumindest die FinVerw auf das Erkenntnis und adaptierte neben anderen Themen die bisherige, nicht gesetzeskonforme Rz 6625 der EStR 2000.²¹⁹ Ziel dieser Anpassung war es, der VwGH-Judikatur gerecht zu werden und gleichzeitig einen Arbeitsbehelf für die Verwaltungspraxis zu schaffen.²²⁰ Wie bereits erwähnt, sind die Richtlinien rechtlich nicht bindend und begründen keinen Rechtsanspruch. Sie werden jedoch in der Praxis häufig als Beurteilungsgrundlage vor den Finanzämtern herangezogen, um einen bundeseinheitlichen Vollzug sicherzustellen, weshalb ihnen ein hoher Stellenwert zukommt.²²¹

Die Rz 6625 neu bleibt zunächst insoweit unverändert, als weiterhin angenommen wird, dass Schenkungen in der Regel nur zwischen nahen Angehörigen vorgenommen werden, weil „*Fremde für gewöhnlich einander nichts zu schenken pflegen*“.²²² Ebenso werden gemischten Schenkungen weiterhin als unentgeltliche Rechtsgeschäfte angesehen, wenn eine Zuwendungsabsicht besteht und der Schenkungscharakter überwiegt.²²³ Anders als bisher verweist die Rz 6625 nun aber nicht mehr auf § 20 Abs 1 Z 4 EStG 1988 und damit auch nicht mehr auf die bislang angenommene 50% Abgrenzung. Im Zuge des Wartungserlasses 2023 wurde die Rz vor allem dahingehend geändert, dass jetzt in erster Linie zwischen Grundstücksübertragungen, welche vor dem 16.11.2021 und jenen, welche danach ergangen sind – daher vor bzw nach dem jüngsten VwGH Erkenntnis – unterschieden wird.²²⁴

Demnach gilt für gemischte Vermögensübertragungen **vor dem 16.11.2021** folgendes:²²⁵

- Beträgt die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt ein Missverhältnis und im Ergebnis eine unentgeltliche Übertragung vor.²²⁶
- Beträgt die Gegenleistung zwischen 50% und 75% des Verkehrswerts ist zu unterscheiden:
 - Wurde die Übertragung entsprechend der in den EStR 2000 idF vor dem Wartungserlass 2023 vertretenen 50%-Grenze als entgeltlicher Vorgang qualifiziert und gegenüber der Abgabenbehörde auch keine Unentgeltlichkeit behauptet, haben die Parteien damit offenkundig ihren Willen zum Ausdruck gebracht, ein entgeltliches Rechtsgeschäft abgeschlossen zu haben. Dementsprechend besteht auch keine Grundlage, diese Willensentscheidung nachträglich umzudeuten, weshalb auch eine spätere

²¹⁹ Erlass des BMF vom 31.03.2023, 2023-0.039.376, Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2023.

²²⁰ Zinnöcker/Mauk, Auswirkungen des VwGH Erkenntnisses Ro 2020/15/0015 auf die Beurteilung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit bei Übertragungen von Vermögensgegenständen, JEV 2023, 19.

²²¹ Siehe uA Zinnöcker/Mauk, JEV 2023, 19 vgl auch Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 108.

²²² EStR 2000, Rz 6625 erster Satz.

²²³ EStR 2000, Rz 6625 zweiter Satz.

²²⁴ EStR 2000, Rz 6625 siehe auch Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 107.

²²⁵ EStR 2000, Rz 6625 siehe auch Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 107.

²²⁶ EStR 2000, Rz 6625.

„Umqualifikation“ der entgeltlichen auf eine unentgeltliche Übertragung nicht in Betracht kommt.²²⁷

- Wurde die Übertragung abweichend von der in den EStR 2000 idF vor dem Wartungserlass 2023 vertretenen 50%-Grenze von den Abgabepflichtigen als unentgeltlich qualifiziert, aber vom Finanzamt unter Berufung auf die 50%-Grenze als entgeltlich beurteilt, ist unter Zugrundelegung der VwGH-Judikatur vom 16.11.2021 zu beurteilen, ob nach dem Willen der Parteien im vorliegenden Fall tatsächlich eine unentgeltliche Übertragung zwischen Angehörigen vorgelegen ist. Ist dies der Fall, so sind die entsprechenden Bescheide auf Antrag des Steuerpflichtigen innerhalb der Ein-Jahres-Frist gem § 299 BAO ggf aufzuheben bzw abzuändern.²²⁸ Ebenso ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem § 303 BAO möglich, wobei hierbei die geänderte Rechtsansicht iFd VwGH Rechtsprechung selbst keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.²²⁹

Gemischte Vermögensübertragung, die **nach dem 15.11.2021** stattgefunden haben, sind andererseits wie folgt zu beurteilen:²³⁰

- Beträgt die Gegenleistung mindestens 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt eine entgeltliche Übertragung und somit eine Veräußerung vor.²³¹
- Beträgt die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.²³²
- Beträgt die Gegenleistung zwar mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, ist zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.²³³

2.4.3.2 Folgen der neu adaptierten Rz 6625

Nach der adaptierten Rz 6625 ist daher in einem ersten Schritt zwischen Vermögensübertragungen, die vor dem 16.11.2021 – und somit vor dem VwGH Erkenntnis – und jenen, die danach stattgefunden haben, zu unterscheiden.

²²⁷ EStR 2000, Rz 6625.

²²⁸ EStR 2000, Rz 6625.

²²⁹ Siehe uA VwGH 19.5.1993, 91/13/0224 sowie auch VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215.

²³⁰ EStR 2000, Rz 6625 siehe auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 107.

²³¹ EStR 2000, Rz 6625.

²³² EStR 2000, Rz 6625.

²³³ EStR 2000, Rz 6625.

Grundstücke, die bereits vor der am 16.11.2021 ergangenen Entscheidung des VwGH übertragen wurden, sind weiterhin nach dem bisherigen – eigentlich nicht gesetzeskonformen²³⁴ – Grundsatz der 50%-Grenze zu beurteilen.²³⁵ Beträgt der Wert der Gegenleistung somit weniger als 50% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, liegt weiterhin eine gemischte Schenkung und im Ergebnis eine unentgeltliche Vermögenübertragung vor.²³⁶ Dies steht auch insofern noch mit der jüngsten VwGH Judikatur im Einklang, als das Entgeltlichkeit erst ab einem Wert von 75% angenommen werden kann.²³⁷ Schwieriger sind daher jene Fälle, die nach der neuen Rechtsprechung noch als unentgeltlich, nach der alten 50%-Grenze aber bereits als entgeltlich eingestuft worden wären. Hierbei ist nämlich zu beachten, dass Übertragungen, die von der Finanzverwaltung bereits mit Bescheid als entgeltlich eingestuft wurden, nachträglich nur schwer abzuändern sind.²³⁸ Das BMF unterscheidet in solchen Fällen aufgrund ständiger Rsp des VwGH nach dem Willen der Parteien. Wird daher eine Grundstücksübertragung, die vor dem 16.11.2021 stattgefunden hat, von den Parteien selbst als entgeltlich eingestuft, so ist eine spätere Umqualifizierung aufgrund der jüngsten VwGH Rsp nicht möglich, da sich an dem Parteiwillen selbst ja nichts geändert hat.²³⁹ Wurde hingegen von den Steuerpflichtigen die Übertragung von Anfang an als unentgeltlich qualifiziert, jedoch vom Finanzamt aufgrund der bis dahin maßgeblichen 50% Grenze als entgeltlich eingestuft, rechtfertigt dies eine Bescheidaufhebung bzw. -abänderung oder Wiederaufnahme.²⁴⁰ Im Einzelnen steht hierzu – sowie auch aus Rz 6625 ersichtlich – die Möglichkeit des Aufhebungsbescheides nach § 299 BAO oder der Wiederaufnahme nach § 303 BAO zur Verfügung. Demnach kann gem § 299 BAO ein Bescheid dann aufgehoben werden, wenn sich der Spruch des Bescheides als unrichtig erweist.²⁴¹ Eine solche Unrichtigkeit kann sich hierbei auch aufgrund einer durch eine höchstgerichtliche Entscheidung überholten Rechtsansicht ergeben.²⁴² Von dieser Möglichkeit zur Bescheidaufhebung kann jedoch nur innerhalb von 12 Monaten nach Bekanntgabe des Bescheides gebraucht gemacht werden.²⁴³

Eine weitere Option stellt die Wiederaufnahme nach § 303 BAO dar. Hierzu bedarf es eines entsprechenden Wiederaufnahmegrundes auf Sachverhaltsebene. Eine geänderte Rechtsprechung

²³⁴ In dem VwGH Urteil vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 23 stellte der VwGH fest, dass die 50% Grenze, welche aus der Rentenbesteuerung entnommen wurde, nicht auf andere Rechtsgeschäfte als Rentengeschäfte anzuwenden ist.

²³⁵ Vgl EStR 2000, Rz 6625; siehe dazu auch *Kanduth-Kristen in Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 17.

²³⁶ EStR 2000, Rz 6625 vgl dazu auch EStR 2000, Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023.

²³⁷ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²³⁸ *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19.

²³⁹ Siehe dazu *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19 f.

²⁴⁰ Siehe *Schlager*, Praktische Fragen zur Entgeltlichkeit bei der vorweggenommenen Erbfolge und der Nachlassteilung in SWK 2022, 694 (695) und *Bodis* in SWK 2022/7 vgl auch *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19 f.

²⁴¹ § 299 Abs 1 BAO BGBl 1961/194.

²⁴² *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19.

²⁴³ § 302 Abs 1 iVm § 299 BAO BGBl 1961/194.

stellen hingegen keinen solchen Wiederaufnahmegrund dar.²⁴⁴ Folglich wäre daher nur eine Wiederaufnahme aufgrund des subjektiven Parteiwillens denkbar.²⁴⁵ In der Praxis dürfte dies jedoch schwierig sein, weil der subjektive Parteiwille und die damit verbundene Bereicherungsabsicht genau dokumentiert und nachvollziehbar sein müssen.²⁴⁶

Im Ergebnis sind Übertragungen, die vor dem VwGH Erkenntnis stattgefunden haben, daher weiterhin anhand der 50%-Regelung abzugrenzen.

Im Gegensatz dazu stellt das BMF für Übertragungen, die nach dem 16.11.2021 ergangen sind, neue Abgrenzungskriterien auf.²⁴⁷ Folglich sind zunächst jene Übertragungen, bei denen der Wert der Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Wert des übertragenen Gutes beträgt, als entgeltliches Rechtsgeschäft und somit als Veräußerung zu werten.²⁴⁸ Die bisherige Auffassung, Entgeltlichkeit bereits ab einem Gegenleistungswert von 50% anzunehmen, wird somit durch die nun vom VwGH gezogene 75%-Grenze ersetzt.²⁴⁹ Für diese Zwecke stellt das BMF jedoch rein auf den objektiven Wertunterschied ab.²⁵⁰ Der VwGH hielt in seinem Erkenntnis vom 16.11.2021 dazu jedoch folgendes fest: *„Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes ab, **und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist für die Frage der ertragssteuerlichen Behandlung in der Regel von einem einheitlichen, entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.**“*²⁵¹ Neben dem objektiven Kriterium des Gegenleistungswerts, kann nach Ansicht des VwGH daher trotz Vorliegens einer Gegenleistung von zumindest 75% des Wertes des übernommenen Wirtschaftsgutes unter besonderen Umständen daher kein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen.²⁵² Um der jüngsten Judikatur vollkommen gerecht zu werden, hätte das BMF bei der Adaptierung der Rz 6625 nicht rein auf das objektive Kriterium, sondern auch auf subjektive Elemente – den Parteiwillen – achten müssen.²⁵³ Da es für die Verwaltungsbehörden in der Praxis jedoch oftmals schwierig sein wird, das subjektive Element eines Sachverhaltes zu beurteilen, ist es durchaus nachvollziehbar, wenn die EStR einen „Raster“ ziehen, der lediglich an das objektive Kriterium anknüpft. Somit wird eine möglichst klare und einheitliche

²⁴⁴ § 303 BAO BGBl 1961/194 iVm EStR 2000, Rz 6625; siehe auch *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19 sowie vor allem auch zu den Wiederaufnahmegründen *Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021) § 303 Rz 23.

²⁴⁵ Vgl. *Schlager* in SWK 2022, 695 und *Bodis* in SWK 2022/7; vgl. auch *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 19 f.

²⁴⁶ *Bodis* in SWK 2022/7.

²⁴⁷ EStR 2000, Rz 6625.

²⁴⁸ EStR 2000, Rz 6625 siehe auch VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

²⁴⁹ Vgl. EStR 2000, Rz 6625 idF vor dem EStR-Wartungserlass 2023 und VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 Rz 28.

²⁵⁰ EStR 2000, Rz 6625 siehe dazu auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

²⁵¹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28. Hervorhebung durch die Autorin.

²⁵² VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²⁵³ Vgl. dazu *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108 siehe auch *Mayr*, Reichweite der VwGH-Entscheidung zur gemischten Schenkung, RdW 2023/63.

Beurteilung erreicht.²⁵⁴ Dem Abgrenzungsraster zufolge verringert hierbei das BMF auch den Schwellenwert für die Abgrenzung zur Unentgeltlichkeit. So ist nämlich jedenfalls von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn der Wert der Gegenleistung max 25% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt.²⁵⁵ Diese Annahme beruht vermutlich auf der Überlegung, wonach bei einem so niedrigen Gegenleistungswert die Bereicherungsabsicht so stark im Vordergrund steht, weshalb die Parteien kaum ein entgeltliches Geschäft anstreben dürften.

Zuletzt werden im neuen Abgrenzungsraster jene Fälle thematisiert, bei denen die Gegenleistung zwar mehr als 25% aber weniger als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt. Laut BMF ist in solchen Fällen *grundsätzlich* ebenso von Unentgeltlichkeit auszugehen, allerdings nur insofern, als es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen handelt.²⁵⁶ Die Formulierung „grundsätzlich“ ist in diesem Fall wohl ganz bewusst gewählt worden, um hier noch Raum für Interpretation zu lassen.²⁵⁷ Denn aus der VwGH Entscheidung vom 16.11.2021 lässt sich lediglich festhalten, dass bei einer Wertdifferenz von nicht mehr als 25% der Bereicherungswille wohl zu schwach ausgeprägt ist, um ein entgeltliches Rechtsgeschäft anzunehmen.²⁵⁸ Im Umkehrschluss bedeutet dies jedoch nicht automatisch, bei einer Wertdiskrepanz von mehr als 25% zwischen nahen Angehörigen stets von Unentgeltlichkeit auszugehen, zumal der VwGH wiederholt die Bedeutung des subjektiven Parteiwillens und des "Bereicherungswillens" betont hat und diese Elemente auch zur Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen herangezogen werden. Daher erscheint die Schlussfolgerung des BMF nicht zur Gänze der Judikatur zu entsprechen. Nach *Schuchter-Mang/Urnik* müsste in jenen Fällen, in denen der Wert der Gegenleistung mehr als 25%, aber weniger als 75% des Wertes des übernommenen Wirtschaftsgutes beträgt, stets noch das subjektive Element geprüft und auch in den jeweiligen Schenkungs- bzw. Übernahmeverträgen dokumentiert werden.²⁵⁹ Denn nur so könne man dem jüngsten VwGH Erkenntnis gerecht werden.

In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, wie jene Sachverhalte bei gleicher Ausgangslage unter fremden Dritten zu beurteilen sind. Denn der VwGH setzt sich in seiner jüngsten Entscheidung nur mit Sachverhalte zwischen nahen Angehörigen auseinander und lässt dabei offen, wie und ob die Abgrenzung unter fremden Dritten zu erfolgen hat.²⁶⁰ In der Literatur findet sich diesbezüglich seither immer öfter die Ansicht wieder, unter fremden Dritten bereits bei einem Gegenleistungswert von mind

²⁵⁴ Siehe dazu *Engelmann*, Neue ImmoEST-Regelungen bei gemischten Verträgen, NZ 2023/99; *Mayr*, RdW 2023/63 sowie *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

²⁵⁵ EStR 2000, Rz 6625; siehe auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

²⁵⁶ EStR 2000, Rz 6625.

²⁵⁷ *Zinnöcker/Mauk*, JEV 2023, 21.

²⁵⁸ Vgl dazu *Atzmüller*, RdW 2022, 132; *Zorn*, RdW 2021/687 und auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

²⁵⁹ *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

²⁶⁰ Siehe dazu nochmals VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

25% die Entgeltlichkeit anzunehmen.²⁶¹ Im Ergebnis würde sich die bisherige 50%-Grenze zwischen nahen Angehörigen zwar auf 75% erhöhen, unter fremden Dritten jedoch auf 25% reduzieren.²⁶² Dies würde ganz dem Grundsatz „Fremde pflegen einander für gewöhnlich nichts zu schenken“ folgen.²⁶³ In der Praxis wird es jedoch in beiden Fällen ratsam sein, bei der Prüfung nicht nur die objektive Wertdiskrepanz, sondern auch stets das subjektive Element und somit die Bereicherungsabsicht der Parteien zu berücksichtigen.²⁶⁴

Schlussendlich lassen sowohl der VwGH als auch das BMF jene Fälle unkommentiert, bei denen der Wert der Gegenleistung den Wert des übertragenen Gutes übersteigt und sohin mehr als 125% beträgt.²⁶⁵ Wie und ob daher in solchen Fällen hinsichtlich der Beurteilung einer gemischten Schenkung vorzugehen ist, bleibt weiterhin offen.²⁶⁶

2.4.3.3 Kritische Würdigung der Rz 6625

Der vom BMF im Nachgang zur jüngsten Rechtsprechung des VwGH neu gefasste Abgrenzungsraster spiegelt zwar grundsätzlich das Ergebnis dieser Judikatur wider, lässt dabei aber das subjektive Element, den Bereicherungswillen der Parteien, außer Acht. Es ist mE nachvollziehbar, dass die FinVerw eine für die Vollzugspraxis möglichst klare und einheitliche Grenze definieren will und daher die Abgrenzung rein nach dem objektiv feststellbaren Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vornimmt. Die EStR versuchen idZ das subjektive Element des „Bereichernwollens“ aus den objektiv vorliegenden Umständen abzuleiten.²⁶⁷ Das Abstellen auf den subjektiven Parteiwillen und eine folglich einzelfallabhängige Beurteilung würde daher im Ergebnis dem Sinn und Zweck der Richtlinie widersprechen, da diese ja einen bundeseinheitlichen Vollzug gewährleisten soll. Nichtsdestotrotz handelt es bei den vom VwGH aufgestellten Wertgrenzen im Ergebnis lediglich um ein Indiz und somit um keine feste Voraussetzung für die Beurteilung als gemischte Schenkung.²⁶⁸

Das vollkommene Außerachtlassen der Bereicherungsabsicht würde zudem zu unsachlichen Ergebnissen führen. Wie bereits im Kapitel 2.4.2.4 angedeutet, führt die neu definierte 75%-Grenze

²⁶¹ Siehe dazu vor allem *Engelmann*, NZ 2023/99.

²⁶² Siehe *Engelmann*, NZ 2023/99.

²⁶³ Siehe EStR 2000, Rz 6625.

²⁶⁴ *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 109.

²⁶⁵ Weder in der neu gefassten Rz 6625 der EStR 2000 noch im Erkenntnis des VwGH vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, finden sich hierzu Informationen.

²⁶⁶ *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 109.

²⁶⁷ Siehe *va Mayr*, RdW 2023, 81.

²⁶⁸ Siehe dazu *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108 sowie *Zorn*, VwGH: Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Übertragung, RdW 2021/183. Das VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 stellt idZ folgenden Grundsatz auf: „Ein krasses Missverhältnis des Wertes der beiderseitigen Leistungen reicht zwar für sich allein nicht aus, eine gemischte Schenkung anzunehmen; es kann jedoch - als einer der maßgeblichen Umstände des Einzelfalles - den Schluss auf die Schenkungsabsicht der Parteien rechtfertigen.“

durch den VwGH zu einer Benachteiligung von Eltern mit mehr als drei Kindern sowie von Eltern mit einem nicht real teilbaren Vermögen. Im Sachverhalt des VwGH Erkenntnisses vom 16.11.2021 war der Wille der Eltern primär darauf ausgerichtet, alle ihre Kinder gleichmäßig zu bereichern, was nur durch Ausgleichszahlungen der Tochter möglich war. ME hat der VwGH in seiner Beurteilung das subjektive Element jedoch zu wenig gewichtet und das objektive Element in den Vordergrund gestellt. Eine klare Grenzziehung ist zwar erforderlich, um eine einheitliche Praxis zu gewährleisten. Dennoch hätte der VwGH und in Folge auch das BMF, mM nach, gerade bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge der Bereicherungsabsicht viel mehr Bedeutung beimessen müssen. Die neugefasste Rz 6625 geht jedoch bei der Beurteilung von Übertragungen nach dem 16.11.2021 in keiner Weise auf den Parteiwillen ein, wodurch dieser im Ergebnis in der Praxis wohl immer mehr an Bedeutung verliert. Dies steht aber mit den bisherigen Grundsätzen des VwGH eindeutig im Widerspruch.

Ebenso unklar sind mE nach die Übergangsregelungen der EStR für Grundstücksübertragungen, die vor dem VwGH Urteil durchgeführt wurden. Aufgrund der bis dahin vertretenen 50% Abgrenzung wurden sicherlich einige Sachverhalte als entgeltliche Veräußerungsgeschäfte der ImmoESt unterworfen, obwohl dem tatsächlichen Parteiwillen zufolge die Bereicherungsabsicht im Vordergrund stand. Um der damaligen EStR gerecht zu werden, wurde diese 50% Grenze wohl oftmals von den Parteien akzeptiert, weshalb womöglich auch eine genauere Dokumentation des eigentlichen Parteiwillens unterblieb. Das jedoch nun von der in der neu gefassten Rz 6625 genannten Übergangsregelung eine genau solche Dokumentation für eine rückwirkende Abänderung verlangt wird, erscheint realitätsfern.

Unter Berücksichtigung der eben genannten Punkte ist ersichtlich, dass trotz der Anpassung der EStR iR des Wartungserlasses 2023 weiterhin viele Aspekte ungeklärt bleiben und es erheblichen Interpretationsspielraum gibt. Um diese endgültig beseitigen, wäre eine gesetzliche Regelung zur Abgrenzung von gemischten Schenkungen wünschenswert.²⁶⁹

2.4.4 Teilentgeltlichkeit vs gemischte Schenkung

Wie bereits an mehreren Stellen erwähnt, ist der Begriff der Teilentgeltlichkeit dem EStG weitgehend unbekannt. Nach Auffassung des VwGH sind Verträge, die nur zum Teil entgeltlich sind, nicht in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil aufzuteilen, sondern entweder dem einen oder dem anderen Teil vollständig zuzuordnen.²⁷⁰ Hierbei kommt es vor allem auf die im Vordergrund stehende Komponente an.²⁷¹ Es erfolgt somit keine Aufteilung des einheitlichen Geschäftes, weshalb es im

²⁶⁹ Siehe dazu auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 109.

²⁷⁰ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²⁷¹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

Ergebnis auch keine „Teilentgeltlichkeit“ gibt.²⁷² Vielmehr wird das Rechtsgeschäft entweder zur Gänze der Entgeltlichkeit zugeordnet oder es wird als unentgeltliches Rechtsgeschäft angesehen und unter dem Begriff der gemischten Schenkung subsumiert.²⁷³ Dies steht auch im Einklang zu der bisherigen Rsp des OGH, der zufolge Geschäfte, die sich aus einem entgeltlichen und einem unentgeltlichen Teil zusammensetzen, dann als „Mischgeschäfte“ bezeichnet werden, wenn im Ergebnis der unentgeltliche Teil überwiegt.²⁷⁴ Es komme hier vor allem auf den Hauptzweck und den Gesamtcharakter des Vertrages an.²⁷⁵ Der VwGH bezieht sich in seinem Erkenntnis vom 16.11.2021 daher auf die bisherige zivilrechtliche Judikatur und Lehre.²⁷⁶

Die vollständige Zuordnung in entweder Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit trifft jedoch in der Lehre auf Kritik. Nach Auffassung von *Beiser* und *Kirchmayr/Achatz* würde eine Aufspaltung der Grundstücksübertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil eine sachgerechtere Lösung ergeben.²⁷⁷ So würden nämlich auf den entgeltlichen Teil die Rechtsfolgen für entgeltliche Veräußerungen und für den unentgeltlichen Teil die Rechtsfolgen für unentgeltliche Übertragungen angewendet werden.²⁷⁸ Dies hätte zur Folge, dass der entgeltliche Teil und somit die Gegenleistung des Erwerbers bzw Geschenknehmers, immer durch den Veräußerer bzw Geschenkgeber zu versteuern wäre, im Gegenzug jedoch der Erwerber bzw Geschenknehmer höhere Anschaffungskosten ansetzen könnte.²⁷⁹ Die unterschiedlichen Ergebnisse sollen im nachstehenden Beispiel veranschaulicht werden:

Beispiel 1:

Die Mutter M hat vor vielen Jahren ein Grundstück um € 200.000 angeschafft. Der Verkehrswert beträgt nun € 1.000.000. Die Mutter verkauft das Grundstück nun an ihre Tochter T um € 400.000.²⁸⁰

Lösung nach Auffassung des VwGH:

Da es sich im vorliegenden Fall um eine Übertragung zwischen nahen Angehörigen handelt, wird die Bereicherungsabsicht vermutet. Da weiters die Gegenleistung nur 40% des Verkehrswertes des Grundstücks beträgt, ist hier im Ergebnis von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Die

²⁷² Zorn, FS Sulz 150.

²⁷³ Vgl VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²⁷⁴ OGH 18.10.2001, 6 Ob 175/01f.

²⁷⁵ OGH 18.10.2001, 6 Ob 175/01f.

²⁷⁶ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

²⁷⁷ Siehe *Beiser*, NZ 2013, 161 (166 f); *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

²⁷⁸ *Beiser*, NZ 2013, 166 f; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

²⁷⁹ *Beiser*, NZ 2013, 166 f.

²⁸⁰ *Beiser*, NZ 2013, 166 f.

Mutter muss somit keine ImmoEst entrichten und bei der Tochter sind im Ergebnis die Anschaffungskosten der Mutter iHv € 200.000 anzusetzen.²⁸¹

Lösung nach Auffassung von *Beiser* und *Kirchmayr/Achatz*:

Nach dieser Auffassung würde die Grundstücksübertragung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgespaltet werden. Auf die Gegenleistung iHv € 400.000 würden dementsprechend die Rechtsfolgen einer entgeltlichen Veräußerung angewendet werden und auf den unentgeltlichen Teil iHv € 600.000 die Rechtsfolgen einer Schenkung. Im Ergebnis hätte also die Mutter M einen Gewinn iHv € 200.000 (Erlös iHv € 400.000 abzüglich Anschaffungskosten iHv € 200.000), der als steuerpflichtiger Überschuss der ImmoEst unterliegen würde. Andererseits hätte jedoch die Tochter T, anders als in der vorherigen Lösung, Anschaffungskosten iHv € 400.000 anzusetzen, welche bei einer späteren Veräußerung durch die Tochter T eine niedrigere Steuerbelastung zur Folge hätte.²⁸² Somit würde eine angemessene Anwendung der unterschiedlichen Regelungen erreicht werden.²⁸³

Schwieriger gestaltet sich jedoch dieser Lösungsansatz in jenen Fällen, in denen es sich bei dem übertragenen Grundstück um ein zu Wohnzwecken vermietetes Objekt handelt. Denn das Abstellen auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers bei unentgeltlichen Erwerben umfasst im Ergebnis nicht nur die Übernahme der ursprünglichen Anschaffungskosten, sondern auch die Fortführung der damit verbundenen AfA sowie der verbleibenden Nutzungsdauer.²⁸⁴ Hat sohin der Übergeber eines Grundstückes die AfA noch nicht vollständig geltend gemacht, wird im Rahmen einer gemischten Schenkung (und somit eines unentgeltlichen Erwerbes) die restliche AfA durch den Übernehmer einfach fortgeführt.²⁸⁵ Im Gegensatz dazu kann der Erwerber bei einer entgeltlichen Übertragung die für den Erwerb aufgewendeten Anschaffungskosten als BMGL für die jährlich geltend zu machende AfA ansetzen.²⁸⁶ Unklar bleibt jedoch, wie die AfA bei einem teilentgeltlichen Erwerb zu berechnen ist, wenn die Übertragung nach dem Lösungsansatz von *Beiser*, *Kirchmayr/Achatz* in einen entgeltlichen und unentgeltlichen Teil aufgeteilt wird. Nach dieser Aufspaltungstheorie müssten für den unentgeltlichen Teil die Rechtsfolgen für eine unentgeltliche Übertragung, und für den entgeltlichen Teil jener einer Veräußerung zur Anwendung kommen.²⁸⁷ Folgt man diesem Ansatz, könnte mAn eine bis zur Übertragung noch nicht geltend gemachte AfA lediglich nur insofern vom Übernehmer fortgeführt werden, als sie dem unentgeltlichen Teil zugeordnet werden kann. Für den

²⁸¹ Lösung im Einklang mit VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

²⁸² *Beiser*, NZ 2013, 166 f; vgl auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

²⁸³ *Beiser*, NZ 2013, 166 f.

²⁸⁴ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400; zur AfA bei unentgeltlichen Wirtschaftsgütern § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400.

²⁸⁵ Gem § 30 Abs 1 EStG iVm § 16 Abs 1 Z 8 lit b BGBl 1988/400.

²⁸⁶ Nach den Vorschriften von § 16 Abs 1 Z 8 BGBl 1988/400.

²⁸⁷ *Beiser*, NZ 2013, 166 f; vgl auch *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

entgeltlichen Teil hingegen müsste die AfA auf Basis der entgeltlich erbrachten Gegenleistung neu berechnet und geltend gemacht werden.

Allgemein kann bei Gebäuden, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden, ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der BMGL als AfA geltend gemacht werden.²⁸⁸ Hierbei ist grundsätzlich – sofern kein anderes Aufteilungsverhältnis nachgewiesen wird – 40% als Anteil von Grund und Boden auszuscheiden, wodurch 60% der Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks als AfA-BMGL dienen.²⁸⁹

Würde es sich daher im oben genannten Beispiel 1 um ein von der Mutter M vermietetes Grundstück handeln, das diese vor 15 Jahren angeschafft und bis zur teilentgeltlichen Übertragung an die Tochter T im Jahr 2019²⁹⁰ jährlich abgeschrieben hat, ergäben sich, je nachdem welcher Beurteilung man folgt, folgende AfA-Beträge:

	Lösung nach Ansicht des VwGH ²⁹¹	Lösung nach Ansicht von <i>Beiser</i> , <i>Kirchmayr/Achatz</i> ²⁹²
AK der Mutter M	AK: € 200.000	AK: € 200.000
Bisher geltend gemachte AfA der Mutter²⁹³	AfA-BMGL: € 120.000 (€ 200.000 abzgl 40% für Grund und Boden) ²⁹⁴ Jährliche AfA: € 1.800 (1,5% von € 120.000) ²⁹⁵ Gesamte AfA: € 27.000 (€ 1.800 x 15 Jahre) Noch nicht geltend gemachte AfA: € 93.000 (€ 120.000 - € 17.000)	
AK der Tochter T	AK: € 200.000 ²⁹⁶	AK: € 400.000 ²⁹⁷ (somit 40% entgeltlich und 60% unentgeltlich)

²⁸⁸ Dies jedoch nur insofern als es sich um ein außerbetriebliches Gebäude handelt; gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400 gilt im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich ein einheitlicher AfA-Satz von 1,5%, unabhängig von der Nutzungsart; siehe dazu auch *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ Rz 107 sowie *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹³ Rz 425; betrieblichen Bereich hingegen gilt bei Gebäuden ein AfA-Satz von 2,5%, bei Mietwohngebäuden allerdings ein AfA-Satz von 1,5% gem § 8 Abs 1 EStG BGBl 1988/400; siehe dazu auch *Beiser*, Steuern (2023)²¹ Rz 222.

²⁸⁹ § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400.

²⁹⁰ Zur einfacheren Darstellung wird eine Übertragung vor dem 30.06.2020 gewählt, da hierbei keine beschleunigte AfA gem § 8 Abs 1a b EStG BGBl 1988/400 zur Anwendung kommt.

²⁹¹ Lösung im Einklang mit VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

²⁹² Nach *Beiser*, NZ 2013, 166 f und *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169 kommt es zu einer Aufspaltung.

²⁹³ Hierbei ergibt sich kein Unterschied zwischen der Ansicht des VwGH und jener von *Beiser*, *Kirchmayr/Achatz*, da auf die allgemeinen Regelungen zur AfA iZm außerbetrieblichen Grundstücken gem § 16 Abs 1 Z 8 EStG BGBl 1988/400 abgestellt wird.

²⁹⁴ Ergibt sich aus § 16 Abs 1 Z 8 lit a und d EStG BGBl 1988/400 unter der Annahme, dass die Mutter M keinen Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses erbracht hat; siehe dazu auch *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ Rz 108 sowie *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹³ Rz 435.

²⁹⁵ Ergibt sich aus § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400 unter der Annahme, dass die Mutter M keinen Nachweis der Nutzungsdauer erbracht hat; siehe dazu auch *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ Rz 108.

²⁹⁶ Nach § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

²⁹⁷ Nach *Beiser*, NZ 2013, 167; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169 sind die tatsächlichen AK anzusetzen.

AfA der Tochter T	Fortführung der AfA der Mutter: ²⁹⁸ AfA-BMGL: € 120.000 (entspricht jener der Mutter M) Jährliche AfA: € 1.800 (1,5% von € 120.000) ²⁹⁹ Gesamtes AfA-Volumen: € 93.000 (entspricht der noch nicht geltend gemachten AfA der Mutter M) ³⁰⁰	<u>Unentgeltlicher Teil iHv 60%:</u> AfA BMGL: € 72.000 (60% von € 120.000) ³⁰¹ Jährliche AfA: € 1.080 (1,5% von € 72.000 bzw 60% von € 1.800) ³⁰² AfA-Volumen: € 55.800 (60% von € 93.000) ³⁰³ <u>Entgeltlicher Teil iHv 40% (€ 400.000):</u> AfA BMGL: € 240.000 (€ 400.000 abzgl 40% für Grund und Boden) ³⁰⁴ Jährliche AfA: € 3.600 (1,5% von € 240.000) ³⁰⁵ AfA-Volumen: € 240.000 Gesamtes AfA-Volumen: € 295.800 (€ 55.800 + € 240.000)
--------------------------	--	--

Das dargestellte Beispiel zeigt deutlich die unterschiedlichen Ergebnisse, die sich im Hinblick auf die AfA aus den beiden Lösungsansätzen ergeben. Während bei der Beurteilung der Übertragung als gemischte Schenkung die AfA des Rechtsvorgängers unverändert in gleicher Höhe fortgeführt wird, so würde eine Aufspaltung – sofern diese auch auf die AfA angewendet wird – im Ergebnis zu einer Erhöhung des gesamten AfA-Volumens führen. Obwohl die Aufspaltungstheorie nach dem Lösungsansatz von *Beiser, Kirchmayr/Achatz* grundsätzlich auch die AfA umfassen müsste, erscheint das daraus resultierende Ergebnis mE nicht gerechtfertigt. Der Erwerber des Grundstücks wäre nämlich folglich begünstigt, da es ihm möglich wäre, neben der AfA für den entgeltlichen Teil auch jene für den unentgeltlichen Teil anteilig geltend zu machen. Zudem ist hierbei nicht zu vergessen, wie sehr ein Erwerber bei einer teilentgeltlichen Übertragung bereits durch die im Verhältnis zum Verkehrswert deutlich geringere Gegenleistung begünstigt wird. Sollte die Aufspaltung tatsächlich auch bei der AfA

²⁹⁸ Aufgrund der Abstellung auf den Anschaffungszeitpunkt bei unentgeltlichen Erwerben gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 ist auch die AfA des Rechtsvorgängers gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400 fortzusetzen; siehe auch *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013, Rz 20.

²⁹⁹ Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400.

³⁰⁰ Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400 ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen, dies gilt hinsichtlich Bemessungsgrundlage, Nutzungsdauer und AfA-Betrag; siehe dazu auch BFG 09.11.2020, RV/7105161/2015.

³⁰¹ Die Fortführung der AfA nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400 dürfte hierbei dann im Ergebnis nur im Ausmaß des unentgeltlichen Teiles geltend gemacht werden.

³⁰² Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400.

³⁰³ Auch die vom Rechtsvorgänger noch nicht geltend gemachte AfA dürfte somit insgesamt nur im Ausmaß des unentgeltlichen Teiles geltend gemacht werden.

³⁰⁴ Für den entgeltlichen Teil wäre die AfA gem den allgemeinen Bestimmungen des § 16 Abs 1 Z 8 EStG BGBl 1988/400 zu berechnen.

³⁰⁵ Gem § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG BGBl 1988/400.

Anwendung finden, wäre das resultierende AfA-Volumen deutlich höher als bei der Beurteilung als gemischte Schenkung. Unter Umständen könnte in Fällen, in denen der Übergeber noch über eine hohe Rest-AfA verfügt, das gesamte AfA-Volumen des Erwerbers sogar den Wert der tatsächlich erbrachten Gegenleistung übersteigen – ein Ergebnis, das mAn nicht sachgerecht wäre.

Eine alternative Lösung könnte darin bestehen, bei teilentgeltlichen Übertragungen, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, die AfA ausschließlich auf den entgeltlichen Teil zu beschränken. In diesem Fall könnte der Erwerber seine aufgewendeten Anschaffungskosten in voller Höhe als AfA-BMGL ansetzen, ohne zusätzlich die noch nicht geltend gemachte AfA des Rechtsvorgängers anteilig zu übernehmen.

Obwohl die Beurteilung als teilentgeltlich und die Aufspaltung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil bei nicht vermieteten Grundstücken in vielerlei Hinsicht eine sachgerechtere Lösung darstellen könnte, wirft dieser Ansatz bei vermieteten Objekten zahlreiche Fragen auf.

Weiters zu beachten sind idZ auch die steuerlichen Folgen, welche sich im Hinblick auf die unterschiedliche Besteuerung von Alt- und Neuvermögen ergeben würden. Denn das sog Altvermögen unterliegt im Ergebnis einem Steuersatz von „nur“ 4,2% des Veräußerungserlöses, während bei Neuvermögen der Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten mit ganzen 30% besteuert wird.³⁰⁶ Bei unentgeltlichen Grundstücksübertragungen ist nach § 30 Abs 1 EStG auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.³⁰⁷ Bezugnehmend auf das vorliegende Beispiel 1, würde dies, je nachdem ob die Mutter M über Altvermögen verfügt oder nicht, bei einem späteren Verkauf durch die Tochter T iHv € 1.000.000 zu folgenden Ergebnissen führen:

	Lösung nach Ansicht des VwGH		Lösung nach Ansicht von <i>Beiser</i>, <i>Kirchmayr/Achatz</i>	
	Altvermögen der Mutter M	Neuvermögen der Mutter M	Altvermögen der Mutter M	Neuvermögen der Mutter M
Besteuerung der Mutter M	Keine Besteuerung, da unentgeltliche Grundstücks- übertragung ³⁰⁸	Keine Besteuerung, da unentgeltliche Grundstücks- übertragung ³⁰⁹	Besteuerung des Gewinns iHv € 200.000 ³¹⁰	Besteuerung des Gewinns iHv € 200.000 ³¹²

³⁰⁶ Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich, Immobilienbesteuerung⁵ 11, 26.

³⁰⁷ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

³⁰⁸ Da bei Unentgeltlichkeit der Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 nicht erfüllt ist.

³⁰⁹ Da bei Unentgeltlichkeit der Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 nicht erfüllt ist.

³¹⁰ Nach Beiser, NZ 2013, 167 und Kirchmayr/Achatz, taxlex 2012, 169 sind auf den entgeltlichen Teil die Rechtsfolgen der Veräußerung anzuwenden.

³¹² Nach Beiser, NZ 2013, 167 und Kirchmayr/Achatz, taxlex 2012, 169 sind auf den entgeltlichen Teil die Rechtsfolgen der Veräußerung anzuwenden.

			ImmoEST Altvermögen: € 16.800 ³¹¹	ImmoEST Neuvermögen: € 60.000 ³¹³
Besteuerung der Tochter T	AK: € 200.000 ³¹⁴ Erlös: € 1.000.000 ImmoEST Altvermögen: € 42.000 ³¹⁵	AK: € 200.000 ³¹⁶ Erlös: € 1.000.000 ImmoEST Neuvermögen: € 240.000 ³¹⁷	AK: € 400.000 ³¹⁸ Erlös: € 1.000.000 ImmoEST Neuvermögen: € 180.000 ³¹⁹	AK: € 400.000 ³²⁰ Erlös: € 1.000.000 ImmoEST Neuvermögen: € 180.000 ³²¹
Gesamt- steuerlast	€ 42.000	€ 240.000	€ 196.800	€ 240.000

Wie aus dem dargestellten Beispiel entnommen werden kann, führt die Unterschiedliche Auffassung bei Vorliegen von Altvermögen zu erheblichen Besteuerungsunterschieden. Während es bei der Lösung nach Ansicht des VwGH zu einer Gesamtsteuerlast von € 42.000 kommen würde, so würde die Ansicht von *Beiser, Kirchmayr/Achatz* zu einer ImmoEST iHv € 196.800 – und somit zu mehr als dem vierfachen – führen. Zu keiner unterschiedlichen Gesamtsteuerbelastung kommt es dagegen bei der Besteuerung von Neuvermögen. Hierbei würde nach Ansicht von *Beiser, Kirchmayr/Achatz* der einzige Unterschied darin bestehen, dass die Steuerlast nicht zur Gänze von der Tochter, sondern auch zum Teil von der Mutter zu tragen wäre.

Bei Vorliegen von Altvermögen führt die Ansicht des VwGH daher im Ergebnis zu einer niedrigeren Steuerlast und stellt somit die günstigere Lösung dar. Im Hinblick auf Neuvermögen kommen zwar beide Ansichten auf dieselbe Steuerbelastung, jedoch wird die Last bei der einen Lösung zur Gänze von der Übernehmerin und bei der anderen sowohl von der Übergeberin als auch von der Übernehmerin „geteilt“ getragen. ME macht es jedoch durchaus Sinn, die Steuerlast nicht gänzlich der Übernehmerin zuzurechnen, weil durch die Grundstücksveräußerung ja stille Reserven der Übergeberin realisiert werden. Gerade im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip³²² erscheint es folglich sachgerecht, auch die Übergeberin mit ihrem Erlös zu besteuern. Ein solcher Erlös kann jedoch nur bei einer „tatsächlichen“ Veräußerung erzielt werden, bei der der Veräußerin der Erlös unmittelbar und direkt

³¹¹ Siehe zur Besteuerung von Altvermögen *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 3 f.

³¹³ Siehe zur Besteuerung von Neuvermögen *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 3 f.

³¹⁴ Nach § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

³¹⁵ Siehe zur Besteuerung von Altvermögen *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 3 f.

³¹⁶ Nach § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen.

³¹⁷ Siehe zur Besteuerung von Altvermögen *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 3 f.

³¹⁸ *Beiser*, NZ 2013, 167; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

³¹⁹ Da kein unentgeltliches Rechtsgeschäft, ist hier nicht auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 abzustellen und somit Besteuerung von Neuvermögen.

³²⁰ *Beiser*, NZ 2013, 167; *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

³²¹ Siehe zur Besteuerung von Neuvermögen *Wagner in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich*, Immobilienbesteuerung⁵ 3 f.

³²² Siehe dazu sogleich Kapitel 2.4.4.

zufließt. In der Fortsetzung von Beispiel 1 kauft die Tochter T ihrer Mutter M das Grundstück ab – auch wenn der Preis deutlich zu niedrig ist – und die Mutter erhält eine Gegenleistung, die ihr direkt zugerechnet wird. Eine Besteuerung dieser Gegenleistung bei der Mutter M würde dem allgemeinen Grundsatz des EStG entsprechen. Ganz anders verhält es sich mAn jedoch bei Ausgleichszahlungen iZm vorweggenommenen Erbfolgen. Würde die Tochter T anstelle der Mutter M eine Ausgleichszahlung an ihre Geschwister leisten, so würde die Mutter M keinen direkten Erlös erhalten. In einem solchen Fall erscheint eine Besteuerung der stillen Reserven der Mutter M durch die ImmoESt, insbesondere unter Berücksichtigung der Tatsache, dass Erbschaften in Österreich keiner Erbschaftssteuer unterliegen³²³, als nicht gerechtfertigt.

Während die Ansicht von *Beiser*, *Kirchmayr/Achatz* hinsichtlich der Übernahme des Anschaffungszeitpunktes bei nicht vermieteten Grundstücken wohl jedenfalls eine sachgerechtere Lösung darstellt – zumindest bei Neuvermögen –, würde dies iR von vorweggenommenen Erbfolgen zu einer ungerechtfertigten Besteuerung des Übergebers führen. Obwohl in Deutschland³²⁴ bereits der alternative Lösungssatz der Teilentgeltlichkeit vertreten wird, bleibt in Österreich weiterhin die Auffassung des VwGH maßgeblich, wonach entweder vollständige Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit vorliegt.³²⁵

2.4.5 Exkurs: Das Leistungsfähigkeitsprinzip iZm der Übernahme des Anschaffungszeitpunktes gem § 30 Abs 1 EStG

Wie eben erwähnt, ist bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken stets auf den Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten³²⁶ des Rechtsvorgängers abzustellen.³²⁷ Während nämlich entgeltliche Veräußerungen eine Gewinnrealisierung nach dem Realisationsprinzip³²⁸ oder dem Zufluss-Abfluss Prinzip³²⁹ auslösen, bleiben unentgeltliche Übertragungen steuerneutral.³³⁰ Für den unentgeltlichen Teil gilt daher grundsätzlich die steuerneutrale Fortführung der Buchwerte oder Anschaffungskosten, da aufgrund der Unentgeltlichkeit oftmals gar keine Anschaffungskosten beim Erwerber anfallen.³³¹ Da der Erwerber keine Kosten trägt, können auch keine eigenen Anschaffungskosten angesetzt werden, weshalb die des Rechtsvorgängers zum Tragen kommen. Wie jedoch insb aus dem jüngsten Erkenntnis des VwGH hervorgeht, gibt es dennoch viele Fälle, in denen

³²³ Siehe dazu *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Rz 953 f.

³²⁴ Siehe dazu Kapitel 2.4.5.

³²⁵ Vgl. *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

³²⁶ Und somit auch die damit verbundenen Rechtspositionen wie AfA und ND; siehe dazu Kapitel 2.4.4.

³²⁷ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400; siehe dazu auch *Kanduth-Kristen* in *Jakom*, EStG¹⁷ § 30 Rz 17.

³²⁸ iSd § 4 Abs 1, 3a und § 5 EStG BGBl 1988/400 iVm § 201 Abs 2 Z 4 UGB dRGBI S 219/1897.

³²⁹ iSd § 4 Abs 3, § 19 und §§ 30, 30a bis c EStG BGBl 1988/400.

³³⁰ Siehe dazu *Beiser*, NZ 2013, 166 f.

³³¹ Siehe dazu *Beiser*, NZ 2013, 167.

der Erwerber eines vermeintlich „geschenkten“ Grundstückes dennoch erhebliche Kosten trägt. Wird die Übertragung des Grundstückes aufgrund der Abgrenzungskriterien als unentgeltlich eingestuft, entfällt zwar für den Übergeber die ImmoEST, aber der Erwerber muss die – oft deutlich niedrigeren – Anschaffungskosten des Übergebers übernehmen, obwohl dieser uU bereits eigene Anschaffungskosten getragen hat. Da der Erwerb als unentgeltlich gilt, würden diese Anschaffungskosten jedoch nicht angesetzt werden. Dies führt dazu, dass bei einem späteren Weiterverkauf der Erwerber einen Teil der Steuerlast trägt, die eigentlich dem ursprünglichen Übergeber zuzurechnen wäre.³³²

Fraglich ist, inwiefern dies mit dem österreichischen Leistungsfähigkeitsprinzip, als Wesensprinzip des EStG, im Einklang steht.³³³ Das Leistungsprinzip definiert sich grundsätzlich als die „Fähigkeit, Steuerleistungen aus dem Einkommen im Verhältnis zum Einkommen erbringen zu können“.³³⁴ Folglich hat jede Person, die von ihr über einen bestimmten Zeitraum erwirtschafteten Einkünfte auch für sich zu versteuern. Hierbei ist sowohl die BMGL als auch der Steuertarif auf die einzelne Person zu beziehen.³³⁵ Dies ergibt sich aus dem Individualitätsprinzip (auch Subjektsteuerprinzip genannt) welches eines der Unterprinzipien des Leistungsfähigkeitsprinzip darstellt.³³⁶ Unter diesem Aspekt müsste jedoch auch die BMGL bei gemischten Schenkungen iZm Grundstücksveräußerungen stets auf die einzelne Person zu beziehen sein. Dementsprechend wären bei gemischten Übertragungen auch die Anschaffungskosten des Erwerbers und nicht die des ursprünglichen Eigentümers anzusetzen. Da § 30 Abs 1 EStG die Schenkungsregelung³³⁷ jedoch undifferenziert auch auf gemischte Schenkungen anwendet, obwohl hier sehr wohl eine Gegenleistung erbracht wird, führt dies zu einem unsachgemäßen Ergebnis: Eine gemischte Schenkung wird demzufolge unabhängig davon, ob die Gegenleistung den Wert der ursprünglichen Anschaffungskosten übersteigt, aufgrund der gänzlichen Zuordnung als unentgeltlich, wie eine „normale“ Schenkung behandelt.³³⁸ Folglich sind auch bei gemischten Schenkungen die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers anzusetzen.³³⁹ Liegt der Wert der Gegenleistung jedoch über den ursprünglichen Anschaffungskosten, so ist der Erwerber bei einem späteren Weiterverkauf deutlich schlechter gestellt. Einerseits bemisst sich die ImmoEST nach der niedrigeren BMGL, andererseits wird die bereits erbrachte Gegenleistung völlig außer Acht gelassen.

³³² Siehe dazu vor allem *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169 aber auch *Beiser*, NZ 2013, 166 f.

³³³ *Beiser*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip - Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000/806.

³³⁴ Siehe *Kühbacher*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009, 150 (151).

³³⁵ *Klokar*, Die Zeit im Ertragsteuerrecht (2023) II.1.3.1.

³³⁶ So zumindest nach *Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹³ Rz 15 ff sowie auch *Bodis/Hammerl/Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹³ Rz 37 oder *Beiser*, ÖStZ 2000/806.

³³⁷ Daher die Regelung, dass bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen ist, siehe § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

³³⁸ *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

³³⁹ Gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

Im Ergebnis muss der Erwerber mehr versteuern, als er tatsächlich realisiert hat.³⁴⁰ Dies widerspricht jedoch gegen das im EStG als grundlegendes Ordnungsprinzip geltende Leistungsfähigkeitsprinzip.³⁴¹

Bei Grundstücksübertragungen, welche tatsächlich unentgeltlich sind, daher zB eine Schenkung ohne jegliche Art von Gegenleistung, ist das Abstellen auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers im Gegensatz sachgemäß. Dies steht nämlich im Einklang mit dem Prinzip der Einmalerfassung, nachdem kein Einkommen unerfasst, jedoch auch kein Einkommen mehrfach erfasst werden soll.³⁴²

2.4.6 Deutsche Rechtslage

Im deutschen Recht wird bei teilentgeltlichen Übertragungen primär darauf abgestellt, ob diese im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich erfolgen.³⁴³ Liegt eine teilentgeltliche Übertragung im betrieblichen Bereich vor, so ist weiters zu unterscheiden ob die Übertragung bloß ein einzelnes Wirtschaftsgut oder einen gesamten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmer-Anteil betrifft.³⁴⁴ Während beim Erwerb einzelner Wirtschaftsgüter die Trennungstheorie vorherrscht, so ist beim Erwerb eines Betriebes/Teilbetrieb/MU-Anteil die im österreichischen EStG geltende Einheitstheorie maßgeblich.³⁴⁵ Der Einheitstheorie zur Folge wird eine teilentgeltliche Übertragung daher entweder zur Gänze der Unentgeltlichkeit oder der Entgeltlichkeit zugeordnet. Maßgeblich hierfür ist das objektive Wertverhältnis der beiderseitigen Leistungen sowie der Wille der Partei. Ist kein objektives Missverhältnis gegeben, so liegt unabhängig vom Parteiwille stets ein entgeltlicher Erwerb vor. Fehlt es hingegen an der objektiven Gleichwertigkeit, so hängt die Einordnung als unentgeltlicher oder entgeltlicher Erwerb davon ab, ob die Parteien eine unentgeltliche Vermögensverschiebung beabsichtigt haben.³⁴⁶ Genauso wie in Österreich, ist daher für die Beurteilung eines zum Teil entgeltlichen und zum Teil unentgeltlichen Erwerbes auf das objektive Missverhältnis sowie den subjektiven Willen der Parteien abzustellen. Eine genaue Prozentabgrenzung nennt das deutsche Recht hierbei jedoch nicht. Erfolgt der Erwerb zwischen zueinander Fremden, wird auch in Deutschland eine entgeltliche Anschaffung vermutet, während bei nahestehenden Personen die widerlegbare Vermutung besteht, dass der Versorgungsgedanke im Vordergrund steht.³⁴⁷

Ganz anders werden nach dem deutschen Recht jedoch private teilentgeltliche Übertragungen behandelt.³⁴⁸ Nach der bisherigen Rsp folgen nämlich teilentgeltliche Erwerbe nicht der Einheits-

³⁴⁰ Siehe dazu vor allem *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

³⁴¹ *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169; zum Ordnungsprinzip siehe *Kühbacher*, RdW 2009, 150.

³⁴² Siehe dazu *Beiser*, ÖStZ 2000/806.

³⁴³ *Ratschow* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ (2024) § 23 EStG Rz 156.

³⁴⁴ *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ § 7 EStG Rz 260.

³⁴⁵ *Schubert/Hutzler* in *Beck*, Bilanzkommentar¹³ (2022), § 255 HGB Rz 94.

³⁴⁶ *Schubert/Hutzler* in *Beck*, Bilanzkommentar¹³ (2022), § 255 HGB Rz 91.

³⁴⁷ *Schubert/Hutzler* in *Beck*, Bilanzkommentar¹³ (2022), § 255 HGB Rz 95.

³⁴⁸ Private Veräußerungsgeschäfte sind in Deutschland in § 23 EStG BGBI I S 3366, 3862 geregelt.

sondern der Trennungstheorie und sind folglich in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen.³⁴⁹ Hierbei ist das Entgelt dem Verkehrswert des übertragenen Wirtschaftsgutes gegenüberzustellen, wobei zB vorbehaltene Nutzungsrechte den Wert des übertragenen Grundstücks mindern. Der sich daraus ergebende unentgeltliche Teil ist nach den Rechtsvorschriften von unentgeltlichen Erwerben zu beurteilen. Grundsätzlich ist bei einem unentgeltlichen Erwerb auch in Deutschland dem Erwerber die Anschaffung durch den Rechtsvorgänger zuzurechnen.³⁵⁰ Für den entgeltlichen Teil kommen hingegen die Vorschriften über entgeltliche Erwerbe zur Anwendung, weshalb hier auch ein steuerbares Veräußerungsgeschäft vorliegt. Die vom Erwerber für den entgeltlichen Teil aufgetragenen Kosten, sind demnach auch als Anschaffungskosten anzusetzen.³⁵¹ Folglich kommt es bei einer teilentgeltlichen Grundstücksübertragung dazu, dass der Übergeber zwar für den entgeltlichen Teil Steuern zahlen muss, der Übernehmer jedoch die dafür erbrachte Gegenleistung auch als Anschaffungskosten ansetzen kann.

Handelt es sich jedoch bei dem teilentgeltlich übertragenen Grundstück um ein vermietetes Objekt, so spielt auch in Deutschland die AfA eine wesentliche Rolle. Grundsätzlich bemisst sich die Abschreibung bei unentgeltlich erworbenen außerbetrieblichen Wirtschaftsgütern nach den ursprünglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten des Rechtsvorgängers.³⁵² Wurde daher die AfA vom vorherigen Eigentümer noch nicht vollständig geltend gemacht, so kann der Erwerber diese bei einem unentgeltlichen Erwerb im selben Ausmaß fortführen. Im Gegensatz dazu richtet sich die AfA bei entgeltlich übertragenen Grundstücken nach den allgemeinen Vorschriften zur Gebäudeabnutzung gemäß § 7 Abs 4 EStG.³⁵³ Erfolgt die Grundstücksübertragung jedoch teilentgeltlich, so ist nach der Trennungstheorie die Übertragung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen.³⁵⁴ In Deutschland wird diese Theorie auch bei der AfA iZm vermieteten Grundstücken konsequent angewendet. Folglich kann der Erwerber einer teilentgeltlichen Grundstücksübertragung die vom Übergeber bereits begonnene AfA anteilig für den unentgeltlichen Teil fortsetzen, während sich die AfA für den entgeltlichen Teil nach den tatsächlich aufgewendeten Anschaffungskosten bemisst.³⁵⁵ Überträgt bspw ein Vater seinem Sohn ein Mietsgebäude mit einem Verkehrswert von 2 Million Euro (davon € 1,6 Million Euro für das Gebäude und € 400.000 für Grund und Boden) um 1 Million Euro (davon € 800.000 für das Gebäude und € 200.000 für Grund und Boden), so liegt ein zur Hälfte

³⁴⁹ Siehe dazu BFH 29.06.2011 – IX R 63/10 sowie *Ratschow* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ § 23 EStG Rz 156.

³⁵⁰ Siehe § 23 Abs 1 Z 3 EStG BGBl I S 3366, 3862.

³⁵¹ Siehe BFH 29.06.2011 – IX R 63/10 sowie auch *Brandis* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ § 7 EStG Rz 259.

³⁵² Siehe § 11d Abs 1 EStDV BGBl I S 717.

³⁵³ Siehe § 7 Abs 4 EStG BGBl I S 3366, 3862.

³⁵⁴ Siehe dazu BFH 29.06.2011 – IX R 63/10 sowie *Ratschow* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ § 23 EStG Rz 156.

³⁵⁵ Siehe BMF 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92 BStBl 1993 I S 80 sowie auch *Fey*, Vorweggenommene Erbfolge in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon⁶⁹ (2024) Rz 30.

entgeltlicher und zur Hälfte unentgeltlicher Erwerb vor. Dementsprechend kann der Sohn die vom Vater noch nicht geltend gemachte AfA im Ausmaß des unentgeltlichen Teils iHv 50% fortführen.³⁵⁶ Zusätzlich sind die für das Gebäude aufgewendeten Anschaffungskosten iHv € 800.000 nach den Bestimmungen für entgeltliche Übertragungen über die Nutzungsdauer hinweg abzusetzen.³⁵⁷ Dadurch ergeben sich bei teilentgeltlich erworbenen Mietsgebäuden unterschiedliche Abschreibungsdauern für den unentgeltlichen und für den entgeltlich Anteil.³⁵⁸ Im Ergebnis führt eine teilentgeltliche Grundstücksübertragung somit zu einem insgesamt höheren AfA-Volumen im Vergleich zu einer vollständig unentgeltlichen bzw. vollständig entgeltlichen Übertragungen. Diese in Deutschland vertretene Lösung steht auch im Einklang mit dem Lösungsansatz von *Beiser, Kirchmayr/Achatz*, insofern die dort vertretene Aufspaltungstheorie auch auf die AfA anzuwenden wäre.³⁵⁹

Insgesamt führt das in Deutschland vorherrschende Trennungsprinzip iZm privaten Grundstücksveräußerungen demnach zu derselben Ansicht, die in der österreichischen Literatur häufig als sachgerechtere Lösung angesehen wird.³⁶⁰ Diese Regelung würde auch im Einklang mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip stehen, weil die Gegenleistung für den Erwerb aufgrund der Aufspaltung sehr wohl als Anschaffungskosten angesetzt werden könnte. Durch die jüngste Rechtsprechung des VwGH wurde jedoch erneut die in Österreich dominierende Einheitstheorie bestätigt. Zudem führte die Erhöhung der Abgrenzung von 50% auf 75% im Ergebnis auch zu einer Erhöhung der Steuer-BMGL für einen späteren Weiterverkauf durch den Erwerber. In Anbetracht der aktuellen VwGH Judikatur ist mA nach nicht davon auszugehen, dass in den nächsten Jahren eine Anpassung an das deutsche Recht erfolgt und die Einheitstheorie durch die Trennungstheorie ersetzt wird.

2.5 Zusammenfassung zur Teilentgeltlichkeit im EStG

Unter Teilentgeltlichkeit sind jene Sachverhalte zu verstehen, die weder eindeutig als entgeltlich noch als unentgeltlich qualifizierbar sind. Während in Deutschland³⁶¹ und in anderen Rechtsgebieten solche Fälle in einen entgeltlichen Teil einerseits und unentgeltlichen Teil andererseits aufzuspalten sind, teilt das EStG diese Ansicht nicht.³⁶² Nach dem EStG ist ein „teilentgeltlicher“ Sachverhalt entweder zur Gänze der Entgeltlichkeit zuzurechnen oder aber unter den Begriff der „gemischten Schenkung“ zu

³⁵⁶ Gem § 11d Abs 1 EStDV BGBl I S 717; Beispiel entnommen aus BMF 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92 BStBl 1993 I S 80.

³⁵⁷ Siehe § 7 Abs 4 EStG BGBl I S 3366, 3862; Beispiel entnommen aus BMF 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92 BStBl 1993 I S 80.

³⁵⁸ Siehe BMF 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92 BStBl 1993 I S 80.

³⁵⁹ Siehe dazu Kapitel 2.4.3 zur Ansicht von *Beiser* und *Kirchmayr/Achatz*.

³⁶⁰ Siehe dazu Kapitel 2.4.3 zur Ansicht von *Beiser* und *Kirchmayr/Achatz*.

³⁶¹ Siehe hierzu Kapitel 2.4.5.

³⁶² Vgl *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

subsumieren und wie ein unentgeltliches Rechtsgeschäft zu behandeln.³⁶³ Aus diesem Grund bedarf es Regelungen, um eine eindeutige Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit vornehmen zu können.

Die Frage, ab wann ein Vertrag als entgeltlich bzw unentgeltlich anzusehen ist, wird schon lange in der österreichischen Literatur diskutiert. Während aus den EStR 1984 iZm der Unterscheidung zwischen Gegenleistungs- und Versorgungsrenten, eine Abgrenzung bei Vorliegen eines Gegenleistungswert von 75% entnommen werden konnte,³⁶⁴ bezog sich der VwGH bei seinen damaligen Erkenntnissen stets darauf, dass „beide Parteien einen Teil der Leistung als geschenkt ansehen wollen“³⁶⁵. Durch Einführung des StRefG im Jahr 2000 wurde die Rentenbesteuerung in § 20 Abs 1 Z 4 EStG neu geregelt, wonach im außerbetrieblichen Bereich die Versorgungsrente entfiel und nur noch zwischen einer nicht abzugsfähigen Unterhaltsrente und abzugsfähigen Gegenleistungsrente zu unterscheiden war.³⁶⁶ Eine freiwillige nicht abzugsfähige Unterhaltsrente lag demnach bei einem Gegenleistungswert von höchstens 50% vor.³⁶⁷ Zu einem wirklichen Konflikt bzgl der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit kam es jedoch erst nach Einführung des 1. StabG 2012 und der infolgedessen neugefassten Rz 6625 im Jahr 2013.³⁶⁸ Rz 6625 zufolge wurde für die Beurteilung der Entgeltlichkeit auf die Regelungen der Rentenbesteuerung nach § 20 Abs 1 Z 4 EStG abgestellt. Im Ergebnis war ein Rechtsgeschäft ab dem Vorliegen eines Gegenleistungswertes von mind 50% des übertragenen Grundstückswertes als entgeltlich anzusehen.³⁶⁹ Seit der Einführung dieser Rz in der EStR fand sich im Schrifttum diese 50%-Grenze wieder.³⁷⁰ Erst im Jahr 2021 und somit mehr als acht Jahre nach Einführung der neugefassten Rz 6625, hatte der VwGH eine gemischten Schenkung zu beurteilen. Dieser verwarf in seinem Erkenntnis gleich von Anfang an die bisherige jahrelange Rechtsauffassung, wonach aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG eine allgemeine Abgrenzungsregelung entnommen werden könne. Es sei stets auf das offenbare Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung sowie auf das subjektive Element des „Bereichernwollens“ abzustellen. In Folge ist von einem entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen, wenn „der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweicht“.³⁷¹ Aus dieser Beurteilung ist im Ergebnis eine neue 75%-Grenze für die Unterscheidung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit zu entnehmen. Im

³⁶³ Vgl Pamperl, ImmoESt² 26; § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

³⁶⁴ EStR 1984, Abschn 64 Abs 3.

³⁶⁵ VwGH 23.10.1990, 90/14/0102.

³⁶⁶ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 20.08.2003.

³⁶⁷ § 20 Abs 1 Z 4 EStG BGBl 1988/400 idFv 20.08.2003.

³⁶⁸ Zorn, FS Sulz 142.

³⁶⁹ EStR 2000, Rz 6625.

³⁷⁰ Vgl uA Pamperl, ImmoESt² 26; Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG¹⁷ § 30 Rz 72 f.

³⁷¹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

Rahmen des Wartungserlass 2023 reagierte schlussendlich auch die Finanzverwaltung und passte Rz 6625 an.³⁷² Diese unterscheidet nun primär zwischen Grundstücksübertragungen die vor, und jenen die nach dem VwGH Erkenntnis ergangen sind. Jene Rechtsgeschäfte, die aufgrund der bisher in der Verwaltungspraxis geltenden 50%-Grenze (zu Unrecht) als entgeltlich eingestuft wurden, werden nun trotzdem weiterhin als entgeltliche Rechtsgeschäfte betrachtet. Ausgenommen sind lediglich jene Übertragungen, bei denen die Parteien von Anfang an Unentgeltlichkeit behauptet haben, die jedoch aufgrund der 50%-Grenze von der FinVerw als entgeltlich qualifiziert wurden. Jene Grundstücksübertragungen, die nach dem 15.11.2021 und somit nach dem VwGH Erkenntnis ergangen sind, sind nach der durch den VwGH neu aufgestellten 75%-Grenze zu beurteilen. Dementsprechend ist bei einem Gegenleistungswert von mind 75% stets Entgeltlichkeit anzunehmen. Überdies hält das BMF in der neuen Rz 6625 weiters fest, dass stets von Unentgeltlichkeit auszugehen ist, sofern die Gegenleistung max 25% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt. Eine Gemischte Schenkung liegt demnach erst bei einer Gegenleistung zwischen 25% und 75% vor. Diese ist bei nahen Angehörigen grundsätzlich als unentgeltlich zu qualifizieren.³⁷³ Obwohl der in den EStR neu eingeführte Abgrenzungsraster endlich die fälschlich angenommene 50%-Grenze durch die neue 75%-Grenze ersetzt, wird er dennoch dem VwGH Urteil nur zum Teil gerecht. Vor allem das subjektive Element des Bereichernwollens wird in der novellierten Verwaltungspraxis außer Acht gelassen.³⁷⁴ Auch anzumerken ist weiters, dass weder die FinVerw noch der VwGH idZ auf die Beurteilung von gemischten Schenkungen unter fremden Dritten eingehen.

Durch das Erkenntnis des VwGH und die daraufhin angepasste Rz 6625 der EStR wurde ein fester Prozentsatz festgelegt, der bei Überschreitung zwangsläufig zu einer entgeltlichen Veräußerung führt. Diese Abgrenzungsregelung führt jedoch nicht immer zu einer sachgerechten Lösung. ME ist es grundsätzlich nachvollziehbar, eine gemischte Schenkung zwischen nahen Angehörigen ab einem Gegenleistungswert von 75% als entgeltlich anzusehen, da der Bereicherungswille hier vermutlich im Vordergrund steht. Die bisherige Ansicht der 50% Abgrenzung scheint in dieser Hinsicht nicht gerechtfertigt. Dennoch scheint dieser Lösungsansatz in Bezug auf die Übernahme des Anschaffungszeitpunktes des Rechtsvorgängers iZm unentgeltlichen Grundstücksübertragungen nicht sachgemäß. Ebenso nicht gerechtfertigt erscheint es mA nach Ausgleichszahlungen an Dritte im Zuge einer vorweggenommenen Erbfolge als Gegenleistung für den Übergeber anzusehen. Der Tatbestand des § 30 EStG stellt nämlich nur auf die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ab, wobei in einem solchen Fall der Übergeber keine Einkünfte als solche

³⁷² Erlass des BMF vom 31.03.2023, 2023-0.039.376.

³⁷³ EStR 2000, Rz 6625.

³⁷⁴ Siehe hierzu VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

erzielt. Dies betrifft im Endeffekt aber eher die Frage, welche Gegenleistungen im Rahmen einer teilentgeltlichen Grundstücksübertragung tatsächlich als Gegenleistung zu werten sind, als die Beurteilung der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit.

Zwar wurde durch das VwGH Erkenntnis aus dem November 2021 endlich mehr Klarheit und eine allgemeine Abgrenzungsregel geschaffen. Und auch die nachfolgende Anpassung der EStRI durch den Wartungserlass 2023 stellen eine Hilfestellung für den Rechtsanwender dar, viele Fragen bleiben ungeachtet dessen offen und zum Teil entspricht die Rz 6625 nun erneut nicht zur Gänze der Judikatur.

3 Beurteilung nach dem GrEStG

3.1 Einleitung

Das heutige Grunderwerbssteuergesetz trat am 01.07.1987 in Kraft und wurde seither mehrfach novelliert und vor allem durch das StRefG 2015/16 umfassend umgestaltet.³⁷⁵ Bei der GrESt handelt es sich um eine Verkehrsteuer, die – im Unterschied zu der ImmoEst – sowohl den entgeltlich als auch unentgeltlichen Erwerb von inländischen Grundstücken erfasst.³⁷⁶ Als Erwerb zählen hierbei nicht nur Erwerbsvorgänge im klassischen Sinne wie der Kauf, Tausch oder die Schenkung, sondern uA auch Rechtsvorgänge, bei denen bloß die wirtschaftliche Verwertungsbefugnis erworben wird.³⁷⁷ Im Ergebnis werden daher alle Rechtsvorgänge, die sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich die Herrschaft über ein Grundstück begründen, von der GrESt erfasst.³⁷⁸ Folglich wird die GrESt auch als Rechtsverkehrssteuer bezeichnet, da Rechtsvorgänge berücksichtigt werden, die eine Änderung der Rechtslage bewirken.³⁷⁹ Es handelt sich somit um keine Steuer auf den Besitz, sondern auf den Übergang von Grundstücken.³⁸⁰ Der Erwerbsvorgang sowie das Entstehen der Steuerschuld sind hierbei nicht an die Eintragung im Grundbuch gebunden.³⁸¹ Ebenso beschränkt sich die GrESt nicht bloß auf private Grundstücksübergänge, sondern ist uA auch auf Grundstücke anzuwenden, die einem Betriebsvermögen angehören.³⁸²

Die GrESt wird aus fiskalischen Gründen erhoben und kommt als gemeinschaftliche Bundesabgabe überwiegend den Gemeinden zugute.³⁸³ Es handelt sich um eine einmalig zu entrichtende Steuer,

³⁷⁵ N. Arnold in Arnold/Bodis (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (14. Lfg 2016) Einleitung Rz 4 f.

³⁷⁶ Siehe Ehrke-Rabel in elements Steuerrecht³ (2017) 389.

³⁷⁷ Siehe Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz² § 1 Rz 3; siehe zudem auch § 1 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

³⁷⁸ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

³⁷⁹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 1 Rz 2.

³⁸⁰ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

³⁸¹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

³⁸² Vgl dazu § 1 Abs 1 GrEStG BGBl 309/1987 mit § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

³⁸³ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1 und 6a.

welche grundsätzlich dann anfällt, wenn es zu einem Eigentümerwechsel eines Grundstückes kommt.³⁸⁴

Nachdem die GrESt als Abgabensteuer den Grundsätzen des Abgabenrechts unterliegt und demzufolge jeder Tatbestand selbstständig und für sich zu beurteilen ist, kann ein Grundstücksübergang sowohl die Rechtsfolgen der ImmoESt als auch die der GrESt auslösen und somit mehrfach besteuert werden.³⁸⁵ Anders als die ImmoESt knüpft die GrESt jedoch nicht auf ein (entgeltliches) Veräußerungsgeschäft, sondern auf den dem Umsatz eines Grundstückes zugrundeliegenden Rechtsvorgang an.³⁸⁶ Das Kriterium der Entgeltlichkeit spielt dementsprechend für die Begründung einer Steuerpflicht keine Rolle. Erst durch Einführung des StRefG 2015/16 und der damit einhergehenden Umgestaltung der Tarifbestimmungen des § 7 wurde das Entgeltlichkeitsmerkmal im GrEStG eigens definiert. Seither kommt der Abgrenzung zwischen entgeltlichen, unentgeltlichen und – sogar eigens im Gesetz angeführten – teilentgeltlichen Rechtsvorgängen eine wesentliche Bedeutung zu.³⁸⁷ Denn obwohl alle drei Abgrenzungskriterien von der GrESt erfasst sind, kommen je nach Höhe der Gegenleistung unterschiedliche Tarifbestimmungen zur Anwendung.³⁸⁸ Ebenso wurden im Zuge der Neuerungen die Bestimmungen über die BMGL umfassend geändert und auf die neuen Abgrenzungskriterien des § 7 abgestimmt.³⁸⁹

3.2 Rechtslage vor Einführung des StRefG 2015/16

Bis zum 01. Jänner 2016 unterlagen Grundstückserwerbe gem den bis dahin geltenden Tarifbestimmungen des § 7 GrEStG³⁹⁰ je nach Naheverhältnis zum Übergeber zwei unterschiedlichen Steuersätzen.³⁹¹ Bei Grundstückserwerben zwischen Ehegatten, eingetragenen Partnern bzw Lebensgefährten, die einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, sowie Eltern, Kindern, Enkel-, Stief-, Wahl- oder sogar Schwiegerkindern betrug der Steuersatz 2%. Hierbei handelte es sich um eine taxative Aufzählung des begünstigten Personenkreises.³⁹² Ebenso mit 2% versteuert wurden Erwerbe im Zuge einer Scheidung bzw Aufhebung der Ehe bzw eingetragenen Partnerschaft. In allen anderen Fällen – daher bei Erwerben, die nicht zwischen nahen Angehörigen stattfanden, sowie auch

³⁸⁴ N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 § 1 Rz 5; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁸ Rz 991; *Dorazil/Takacs*, GrEStG⁴ (2004) § 1 Rz 4.1.

³⁸⁵ Siehe vor allem VwGH 11.07.1956, 474/54 sowie auch N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 Einleitung Rz 7.

³⁸⁶ *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 1 Rz 5.

³⁸⁷ § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309 siehe dazu auch *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 1.

³⁸⁸ Siehe dazu § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

³⁸⁹ Siehe dazu § 4 Abs 1 EStG iVm 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

³⁹⁰ idF vor dem StRefG 2015/16.

³⁹¹ § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor dem StRefG 2015/16 sowie N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG (17. Lfg 2020) § 7 Rz 1.

³⁹² N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 § 7 Rz 6.

Erwerbe iZm juristischen Personen – war die Steuer mit 3,5% angesetzt.³⁹³ Als einziges Abgrenzungskriterium wurde somit das Naheverhältnis zwischen Übergeber und Übernehmer herangezogen. Maßgeblicher Zeitpunkt für das Bestehen des Verwandtschaftsverhältnisses war hierbei jener der Entstehung der Steuerschuld.³⁹⁴ Das Kriterium der Entgeltlichkeit spielte für die Abgrenzung – zumindest iZm den Tarifbestimmungen des § 7 GrEStG – jedoch keine Rolle.

Anders waren diesbezüglich die Regelungen für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage gem § 4 GrEStG.³⁹⁵ Hier wurde nämlich seit Einführung des GrEStG sehr wohl zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit unterschieden.³⁹⁶ Für entgeltliche Übertragungen war der Wert der Gegenleistung maßgeblich, während bei unentgeltlichen Übertragungen ursprünglich der Wert des Grundstückes für die Berechnung heranzuziehen war.³⁹⁷ Für den Wert des Grundstückes wurde wiederum nach § 6 GrEStG idF vor der GrEStG-Novelle 2014 der Einheitswert bzw ein vielfaches davon herangezogen.³⁹⁸ Diese bislang geltende Regelung des § 6 GrEStG wurde jedoch vom VfGH durch sein Erkenntnis vom 27.11.2012 aufgehoben.³⁹⁹ Die Heranziehung unterschiedlicher BMGL bei entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben war demzufolge zwar grundsätzlich unproblematisch, jedoch kam es aufgrund der großen Differenz zwischen dem Grundstückswert einerseits und dem Einheitswert andererseits zu verfassungsrechtlichen Bedenken.⁴⁰⁰ Aufgrund des jahrelangen Verzichts auf eine Aktualisierung des Einheitswertes stand dieser nämlich in keinem ansatzweise vergleichbaren Verhältnis zu den aktuellen Verkehrswerten.⁴⁰¹ Ein derart großes Auseinandergehen der beiden Werte war nach den Vorstellungen des historischen Gesetzgebers nicht vorgesehen.⁴⁰² Ebenso bestand nach Auffassung des VfGH in Bezug auf die unterschiedlichen BMGL von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben auch keine sachliche Rechtfertigung.⁴⁰³ Im Ergebnis wurde daher § 6 GrEStG als verfassungswidrig aufgehoben. Dabei betonte der VfGH jedoch, dass der Gesetzgeber nicht daran gehindert wäre, aus sachlichen Gründen verschiedene Erwerbsvorgänge grunderwerbsteuerlich

³⁹³ § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor dem StRefG 2015/16.

³⁹⁴ Siehe dazu VfGH 15.06.1967, 1577/66 sowie N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 § 7 Rz 6.

³⁹⁵ vor der GrEStG-Novelle 2014.

³⁹⁶ *Schimmer/Stückler*, Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz* (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015), 41 (41).

³⁹⁷ § 4 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor der GrEStG-Novelle 2014; siehe dazu auch *Komarek*, GrEStG: Bemessungsgrundlage und Tarif bei (teil-)entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vor und nach dem StRefG 2015/2016, JEV 2015, 86 (86).

³⁹⁸ § 6 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor der GrEStG-Novelle 2014.

³⁹⁹ VfGH 27.11.2012, G 77/12.

⁴⁰⁰ Siehe dazu VfGH 27.11.2012, G 77/12, Rz 2.1.

⁴⁰¹ *Fellner*, Zur Verfassungswidrigkeit des Einheitswerts des Grundvermögens, ÖStZ 2013/6; siehe auch *Schimmer/Stückler* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 41; sowie VfGH 27.11.2012, G 77/12, Rz 2.1.

⁴⁰² VfGH 27.11.2012, G 77/12, Rz 2.1.

⁴⁰³ VfGH 27.11.2012, G 77/12, Rz 2.2.

unterschiedlich zu behandeln, insbesondere unentgeltliche Übertragungen von Grundstücken im Familienverband und Kaufverträge von Grundstücken.⁴⁰⁴

Mit der GrEStG-Novelle 2014 reagierte der Gesetzgeber auf das VfGH Erkenntnis und novellierte die Bestimmung bezüglich der Berechnung der BMGL. Hierbei wurde die im Aufhebungserkenntnis genannte Unterscheidung zwischen Übertragungen innerhalb und außerhalb des Familienverbands aufgegriffen.⁴⁰⁵ Ab 01. Juni 2014 war demzufolge für die Bestimmung des BMGL nicht mehr zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben zu unterscheiden, sondern lediglich darauf abzustellen, ob der Erwerb innerhalb oder außerhalb des begünstigten Familienverbandes erfolgte.⁴⁰⁶ Außerhalb des begünstigten Personenkreis war wie bisher bei entgeltlichen Übertragungen die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Lag ein Erwerb jedoch innerhalb des Familienverbandes vor so wurde nun – unabhängig davon, ob es sich um einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Erwerb handelte – als BMGL stets der dreifache Einheitswert, max jedoch 30% des gemeinen Wertes herangezogen.⁴⁰⁷ Eine Differenzierung der BMGL von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben außerhalb des Familienverbandes unterblieb demnach. Im Ergebnis waren nunmehr nicht nur die anzuwendenden Steuersätze, sondern auch die heranzuziehende BMGL ausschließlich vom Naheverhältnis zwischen den Personen abhängig.

3.3 Rechtslage nach Einführung des StRefG 2015/16

Nicht einmal 2 Jahre später wurden die iF des VfGH Erkenntnis mit der GrEStG-Novelle 2014 herbeigeführten Änderung über die BMGL wieder verworfen. Im Zuge des StRefG 2015/16 wurde das GrEStG grundlegend novelliert und insbesondere die Bestimmungen zur BMGL sowie zu den Tarifen weitgehend umgestaltet.⁴⁰⁸ Am 01.01.2016 traten schließlich die neuen Regelungen in Kraft, wodurch sich die Systematik der GrESt gänzlich änderte.⁴⁰⁹ Für Erwerbsvorgänge, die bereits vor dessen Inkrafttretens verwirklicht wurden, bleiben weiterhin die Regelungen vor dem StRefG 2015/16 anwendbar, wobei die Möglichkeit bestand, in die neue Besteuerung zu optieren.⁴¹⁰

Die größte Neuerung besteht eindeutig darin, dass durch die Novellierung das bisher geltende Konzept des Familienverbandes endgültig aufgehoben wurde.⁴¹¹ Nunmehr wird in den Tarifbestimmungen des

⁴⁰⁴ VfGH 27.11.2012, G 77/12, Rz 2.4; siehe auch *Bodis/Schlager*, Grunderwerbsteuer: Alles bleibt besser, RWZ 2014, 133 (133).

⁴⁰⁵ *Bodis/Schlager*, RWZ 2014, 133.

⁴⁰⁶ § 4 Abs 1 und 2 GrEStG BGBl 1987/309 idF nach der GrEStG-Novelle 2014; siehe auch *Komarek*, JEV 2015, 86.

⁴⁰⁷ § 4 Abs 1 und 2 GrEStG BGBl 1987/309 idF nach der GrEStG-Novelle 2014.

⁴⁰⁸ *Komarek*, JEV 2015, 87.

⁴⁰⁹ N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 § 7 Rz 1g; *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken² (2021) 67 f.

⁴¹⁰ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25 GP 41.

⁴¹¹ *Schimmer/Stückler* in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz*, Steuerreform 2015/2016, 42.

neu gefassten § 7 GrEStG erstmals zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerbsvorgängen, sowie zwischen dem neu eingeführten Tatbestand der Teilentgeltlichkeit unterschieden.⁴¹² Zudem wurde auch neben den bisherigen Steuersätzen von 2% und 3,5% ein dritter Steuersatz iHv 0,5% eingeführt.⁴¹³ In Bezug auf die BMGL ist auch hier nicht mehr nach dem Naheverhältnis zwischen den Personen zu unterscheiden, sondern grundsätzlich der Wert der Gegenleistung, mindestens jedoch der Grundstückswert, heranzuziehen.⁴¹⁴ Im Folgenden werden die durch das StRefG 2015/16 einhegenden Änderungen näher beleuchtet.

3.3.1 Abgrenzung Unentgeltlich – Teilentgeltlich – Entgeltlich

Gem den Bestimmungen des § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG ist für die Ermittlung der GrESt zunächst eine Differenzierung zwischen unentgeltlichen, teilentgeltlichen und entgeltlichen Grundstückserwerben notwendig. Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, sofern der Wert der Gegenleistung weniger als 30% des Grundstückswertes beträgt. Teilentgeltlichkeit ist dann gegeben, wenn der Wert der Gegenleistung zwar mehr als 30% jedoch weniger als 70% des Grundstückswertes ausmacht. Entgeltlichkeit liegt demnach bei einem Gegenleistungswert von mehr als 70% des Grundstückswertes vor.⁴¹⁵

unentgeltlich	teilentgeltlich	entgeltlich
Gegenleistungswert ≤ 30% des Grundstückswertes	Gegenleistungswert >30% aber ≤ 70% des Grundstückswertes	Gegenleistungswert >70% des Grundstückswertes

Durch die Einführung der neuen Tarifregelung des § 7 GrEStG schafft der Gesetzgeber erstmals eine klare Abgrenzung für die Einstufung unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich.⁴¹⁶ Diese starren Prozentgrenzen sichern nicht nur Einheitlichkeit in der Praxis, sondern führen auch zu mehr Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen.⁴¹⁷ Hintergrund dafür ist die begünstigte Besteuerung unentgeltlicher Erwerbe durch einen Stufentarif im Gegensatz zu entgeltlichen Erwerben, weshalb eine klare Einteilung notwendig ist.⁴¹⁸ Je nach Erwerbsklasse kommen somit unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung.⁴¹⁹

⁴¹² Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 67 f.

⁴¹³ Siehe § 7 Abs 1 Z 2 TS 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴¹⁴ Siehe § 4 GrEStG BGBl 1987/309; sowie auch Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 42.

⁴¹⁵ § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁴¹⁶ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 34.

⁴¹⁷ Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 42.

⁴¹⁸ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 2.

⁴¹⁹ Siehe § 7 Abs GrEStG BGBl 309/1987, sowie uA Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 42.

Bei der Beurteilung, ob ein Grundstückserwerb als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich gilt, ist auf die einzelne wirtschaftliche Einheit bzw den einzelnen Erwerbsvorgang abzustellen.⁴²⁰ In diesem Sinne ist für jeden einzelnen Erwerbsvorgang sowie auch für jedes einzelne Grundstück gem § 2 GrEStG eine gesonderte Abgrenzung in die einzelne Erwerbsklasse vorzunehmen.⁴²¹ Zu beachten ist hierbei jedoch, dass mehrere Grundstücke, die eine wirtschaftliche Einheit bilden, als ein Grundstück behandelt werden.⁴²²

Die durch das StRefG 2015/16 eingeführten Abgrenzungsregeln für die drei Erwerbsklassen ist ausschließlich iR des GrEStG anzuwenden und gelten somit nicht außerhalb dieses Gesetzes.⁴²³

3.3.1.1 Die Gegenleistung

Für die Einteilung in die jeweilige Erwerbsklassen ist in erster Linie stets der Wert der Gegenleistung maßgeblich. Dieser ist in § 5 GrEStG definiert und umfasst jede geldwerte Leistung, die der Erwerber dem Veräußerer iR des Grundstückserwerbs verspricht.⁴²⁴ Ebenso Teil der Gegenleistung ist aber auch jede sonstige Leistung, die der Erwerber dem Veräußerer zusätzlich gewährt sowie ein vom Veräußerer möglicherweise vorbehaltenes Nutzungsrecht.⁴²⁵ Die Leistung des Erwerbers muss dabei in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb stehen.⁴²⁶ Daher ist nur jene Leistung als Gegenleistung zu werten, wenn sie dem Veräußerer zugutekommt oder zumindest seine rechtliche oder wirtschaftliche Position zu seinem Vorteil verändert.⁴²⁷ Die wohl häufigste Form der Gegenleistung ist der Kaufpreis iZm einem Grundstückskauf. Hierbei wird das Grundstück gegen einen vereinbarten Geldwert und mögliche sonstige Leistungen bzw Nutzungsrechte übertragen.⁴²⁸ Im Gegensatz dazu wird bei einem Tauschvertrag das Grundstück gegen ein anderes Grundstück getauscht, wobei sich hier die Gegenleistung auf den Wert der jeweils abgegebenen Tauschleistung bezieht.⁴²⁹ Im Allgemeinen ist als Gegenleistung stets das anzusehen, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu erhalten.⁴³⁰ Auch die Umsatzsteuer ist somit Teil der Gegenleistung und zählt folglich zur BMGL.⁴³¹ Eine Leistung behält ihren Charakter als

⁴²⁰ ERI RV 684 BlgNR 25 GP 37; siehe auch Komarek, JEV 2015, 88.

⁴²¹ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 10.

⁴²² § 2 Abs 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴²³ Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 42 sowie auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 5.

⁴²⁴ Siehe § 5 GrEStG BGBl 1987/309 vgl auch VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104 sowie Michaela Petritz-Klar/Michael Petritz, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I), taxlex 2015, 272.

⁴²⁵ Siehe § 5 Abs 1 und 2 GrEStG BGBl 1987/309 vgl auch Ressler/Arnold in Arnold/Bodis GrEStG 1987 (16. Lfg 2018) § 5 Rz 3 ff sowie Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 41.

⁴²⁶ Vgl VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104, sowie auch Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 12.

⁴²⁷ Vgl VwGH 30.08.1995, 94/16/0085.

⁴²⁸ Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 204 ff.

⁴²⁹ Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 285 f.

⁴³⁰ Siehe uA VwGH 21.02.1985, 84/16/0019.

⁴³¹ Ehrke-Rabel in elements Steuerrecht³ 391.

Gegenleistung auch dann, wenn sie nicht direkt an den Veräußerer, sondern an einen Dritten erbracht wird. Dies kann sowohl aufgrund des Gesetzes oder einer vertraglichen Verpflichtung erfolgen. IdZ sind auch Ausgleichszahlungen, die an einen Dritten erfolgen, als Gegenleistung iSd § 5 GrEStG zu werten.⁴³²

Steht der Wert der Gegenleistung fest, so ist in einem weiteren Schritt dieser Wert dem Grundstückswert gegenüberzustellen. Je nach Wertverhältnis ist der Erwerb sodann als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich einzustufen.⁴³³

3.3.1.2 Der Grundstückswert

Mit dem StRefG 2015/16 wurde der Begriff des Grundstückswertes eingeführt.⁴³⁴ Dieser stellt gleichzeitig die Mindestbemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbssteuer dar. Liegt demnach bei einem Erwerb keine Gegenleistung vor oder ist diese geringer als der Grundstückswert, so ist der Grundstückswert als BMGL heranzuziehen.⁴³⁵ Für dessen Ermittlung ist grundsätzlich auf die in § 4 Abs 1 GrEStG eingeführten Bestimmungen abzustellen.⁴³⁶ Hierbei ist der Grundstückswert entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 BewG 1955 und des (anteiligen) Werts des Gebäudes zu berechnen oder anhand eines Wertes, der aus einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleitet wird.⁴³⁷ Weist der Steuerpflichtige mittels Gutachten nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes geringer als jener nach den oben genannten Punkten ist, so ist dieser heranzuziehen.⁴³⁸ Aus der gesetzlichen Definition geht jedoch nicht hervor, welche der Ermittlungsmethoden vorrangig anzuwenden ist. Demnach scheint der Gesetzgeber wohl alle Methoden als gleichwertig anzusehen und nimmt gleichzeitig unterschiedlich hohe Ergebnisse aufgrund der verschiedenen Berechnungsmethoden in Kauf.⁴³⁹ Dem Steuerpflichtigen steht es somit grundsätzlich frei, welche der Berechnungsarten er für die Bestimmung des Grundstückswertes heranziehen möchte.⁴⁴⁰

Stehen sowohl Gegenleistungswert als auch Grundstückswert fest, kann sodann eine Einteilung in die unterschiedlichen Erwerbsklassen erfolgen.

⁴³² Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 30.

⁴³³ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 4.

⁴³⁴ Komarek, JEV 2015, 87.

⁴³⁵ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 4 Rz 26a.

⁴³⁶ § 4 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴³⁷ § 4 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴³⁸ § 4 Abs 1 letzter Satz GrEStG BGBl 1987/309; siehe auch Komarek, JEV 2015, 87.

⁴³⁹ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 4 Rz 37.

⁴⁴⁰ Komarek, JEV 2015, 87; sowie auch N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 4 Rz 37.

3.3.2 Unentgeltlichkeit

Beträgt bei einem Erwerb der Wert der Gegenleistung weniger als 30% des Grundstückswertes, so liegt nach § 7 GrEStG Unentgeltlichkeit vor.⁴⁴¹ Demnach ist ein unentgeltlicher Erwerbsvorgang nicht nur dann gegeben, wenn gar keine Gegenleistung erbracht wird, sondern auch, wenn diese nur so gering ist, dass sie max 30% des Grundstückswertes ausmacht.⁴⁴² Somit soll verhindert werden, bereits geringe Gegenleistungen, wie bspw die Übernahme von Schulden bei einer Schenkung, von der günstigeren Besteuerung auszuschließen.⁴⁴³ Wird ein entsprechender Rechtsvorgang als Unentgeltlich eingestuft, so kommt ein begünstigter, progressiver Steuersatz zur Anwendung.⁴⁴⁴ Bei unentgeltlichen Erwerben ist die GrESt stets vom Grundstückswert zu berechnen.⁴⁴⁵

Da die Unentgeltlichkeit nun hauptsächlich anhand des Verhältnisses zwischen Grundstücks- und Gegenleistungswert bewertet wird und nicht mehr ausschließlich auf das persönliche Naheverhältnis zwischen Übergeber und Übernehmer abstellt, können zum ersten Mal auch juristische Personen von dem günstigeren Steuertarif Gebrauch machen.⁴⁴⁶

Die wohl häufigste Form von unentgeltlichen Grundstücksübertragungen sind Grundstücksschenkungen. Diese begründen einen Anspruch auf Übereignung und sind somit von § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG umfasst.⁴⁴⁷ Zudem liegt bei einer Schenkung auch keine Gegenleistung vor, weshalb der Erwerb jedenfalls unter der 30%-Grenze liegt.

Neben der allgemeinen 30%-Grenze definiert das GrEStG jedoch auch weitere Fälle, bei denen der Erwerb unabhängig vom Gegenleistungswert als unentgeltlich einzustufen ist. Eine allfällige Gegenleistung ist in diesen Fällen daher nicht weiter zu beachten.⁴⁴⁸ Ein unentgeltlicher Erwerb liegt demnach stets vor, wenn dieser durch Erbanfall, Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs erfolgt, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird oder der Grundstücksanteil des Verstorbenen nach § 14 Abs 1 Z 1 WEG unmittelbar in das Eigentum des überlebenden Partners übergeht.⁴⁴⁹ Hierbei ist es unbedeutend, ob diese Erwerbsvorgänge innerhalb oder außerhalb des Familienverbandes

⁴⁴¹ § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁴² Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 6.

⁴⁴³ Pölzl, Steuerreform 2015/2016: Die neue Grunderwerbsteuer FJ 2015, 199 (200).

⁴⁴⁴ Vgl Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 1035.

⁴⁴⁵ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁴⁶ Vgl § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 mit § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor dem StRefG 2015/16 sowie Bodis, StRefG 2015/2016 – GrEStG-Änderungen und Auswirkungen auf Stiftungen, ZFS 2015, 185 (187).

⁴⁴⁷ Vgl Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁵ Rz 462 sowie auch Beiser, Steuern²¹ Rz 668a.

⁴⁴⁸ Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 69.

⁴⁴⁹ § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG BGBl 1987/309; siehe dazu auch Komarek, JEV 2015, 88 sowie Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 44.

stattfinden.⁴⁵⁰ Im Einklang mit der alten Rechtslage⁴⁵¹ sind des weiteren Erwerbe unter Lebenden innerhalb des Familienverbandes jedenfalls als unentgeltlich anzusehen und werden somit auch nach der Novellierung des § 7 GrEStG dem günstigeren Steuersatz unterworfen – sog „Familienprivileg“.⁴⁵² Anders als bisher wird der begünstigte Personenkreis jedoch nicht mehr taxativ im GrEStG angeführt, sondern lediglich auf den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG⁴⁵³ angeführten Personenkreis verwiesen.⁴⁵⁴ Demzufolge fallen unter den begünstigten Personenkreis Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe/Partnerschaft oder iZm der Auflösung der Ehe/Partnerschaft, Lebensgefährten sofern diese einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, Verwandte oder Verschwägte in gerader Linie, Stief-, Wahl- oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragenen Partner sowie auch Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers.⁴⁵⁵ Im Gegensatz zu der taxativen Aufzählung des § 7 idF vor dem StRefG 2015/16 wurde der Personenkreis nun um einiges erweitert, weil nun eben auch verschwägte Personen in gerader Linie und Pflegekinder, sowie die Kinder, Ehegatten bzw eingetragenen Partner der Stief-, Wahl- oder Pflegekinder als auch Geschwister, Nichten oder Neffen des Übergebers von dem begünstigten Steuersatz umfasst sind.⁴⁵⁶ Grundstücksübertragungen zwischen nahen Angehörigen sind somit unabhängig vom Gegenleistungswert stets als unentgeltlich einzustufen.⁴⁵⁷ Dies hat vor allem den Hintergrund, dass bei Erwerben zwischen sich zueinander nahe stehenden Personen oftmals private Motive, insbesondere Versorgungsgedanken, im Vordergrund stehen. Die vereinbarte Gegenleistung wird in jenen Fällen nicht am tatsächlichen Wert der Liegenschaft, sondern aufgrund familiärer Beweggründe bemessen. In der Literatur wird die Einstufung von Grundstücksübertragungen zwischen nahen Angehörigen als entgeltlicher Erwerb häufig als nicht gerechtfertigt angesehen.⁴⁵⁸ Wird ein Erwerb aufgrund des Familienprivilegs als unentgeltlich betrachtet, ergeben sich daraus zwei Vorteile: Zum einen wird der günstigere Steuertarif angewendet, zum anderen die niedrigere Bemessungsgrundlage – nämlich der idR günstigere Grundstückswert.⁴⁵⁹

⁴⁵⁰ Michaela Petritz-Klar/Michael Petritz, taxlex 2015, 272.

⁴⁵¹ vor Einführung des StRefG 2015/16.

⁴⁵² § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309; vgl auch Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 68 sowie Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁵ Rz 472.

⁴⁵³ § 26a Abs 1 Z 1 Gerichtsgebührengesetzes BGBl 1984/501.

⁴⁵⁴ § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁵⁵ § 26a Abs 1 Z 1 GGB BGBl 1984/501.

⁴⁵⁶ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 34.

⁴⁵⁷ Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 69.

⁴⁵⁸ Siehe hierzu Rohn, Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen unentgeltlicher Erwerbe vor und nach der Steuerreform 2015/16, JEV 2015, 78 (79).

⁴⁵⁹ Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁵ Rz 472.

3.3.2.1 Der Stufentarif

Gilt eine Grundstücksübertragung gem § 7 GrEStG als unentgeltlich, so ist diese insofern begünstigt, als nach der Rechtslage des StRefG 2015/16 nun ein Stufentarif zur Anwendung kommt.⁴⁶⁰ Vor der Novellierung des GrEStG durch das StRefG 2015/16 galten Grundstücksübertragungen innerhalb des Familienverbands bereits insofern als begünstigt, als anstelle des Normalsteuersatzes von 3,5 % ein reduzierter Steuersatz von 2 % zur Anwendung kam.⁴⁶¹ Durch den neu eingeführten Stufentarif soll nunmehr die Steuerbelastung bei unentgeltlichen Erwerben abgefedert werden.⁴⁶²

Der Stufentarif wird in § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG geregelt und sieht folgende Tarifbestimmung vor:

- für die ersten € 250.000 – 0,5%
- für die nächsten € 150.000 – 2%
- darüber hinaus – 3,5%

des Grundstückswertes.⁴⁶³

Als Bemessungsgrundlage ist daher unabhängig von allfälligen Gegenleistungen bei unentgeltlichen Erwerben immer – daher egal ob innerhalb oder außerhalb des begünstigten Personenkreises – der Grundstückswert für die Berechnung nach dem Stufentarif maßgeblich.⁴⁶⁴ Wird daher bspw ein Grundstück für 20% des Gegenleistungswertes erworben, liegt jedenfalls ein unentgeltlicher Erwerb vor, der durch den Stufentarif begünstigt besteuert wird. Als BMGL ist jedoch nicht der geringe Gegenleistungswert iHv von lediglich 20%, sondern der deutlich höhere Grundstückswertes heranzuziehen.⁴⁶⁵ Dies ist auf den Regelungszweck des GrEStG – nämlich die Besteuerung von Grundstückserwerben – zurückzuführen.⁴⁶⁶

Anders als vor dem StRefG 2015/16 differenziert der Gesetzgeber somit nicht mehr aufgrund des Naheverhältnisses zwischen den Personen, sondern aufgrund des Wertverhältnisses zwischen Gegenleistung und Grundstückswert.⁴⁶⁷ Aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktionen des § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c zwischen nahen Angehörigen kommt jedoch stets der Grundstückswert als BMGL zum Tragen.⁴⁶⁸

⁴⁶⁰ § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 37.

⁴⁶¹ Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, StRef 2015/2016, 43.

⁴⁶² Rief, Grunderwerbssteuer in Marschner/Stefaner (Hrsg), StRef 2015/2016 (2015) Rz 5/58 ff.

⁴⁶³ § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁶⁴ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 38.

⁴⁶⁵ Gem § 4 Abs 1 iVm 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 309/1987.

⁴⁶⁶ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

⁴⁶⁷ Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 4 Rz 18.

⁴⁶⁸ Siehe § 4 Abs 1 zweiter Satz iVm § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

Beispiel A:⁴⁶⁹

Eine Mutter schenkt ihrer Tochter ihr Einfamilienhaus. Der Grundstückswert beträgt € 350.000.

Lösung:

Es handelt sich um einen unentgeltlichen Erwerb, der Stufentarif kommt daher wie folgt zur Anwendung:

- 0,5% für die ersten € 250.000 = € 1.250
- 2% für die nächsten € 100.000 = € 2.000

Insgesamt fällt somit eine GrESt iHv € 3.250 an.

Um eine Umgehung des progressiven Stufentarifs durch aufgeteilte oder nacheinander erfolgende Schenkungen zu verhindern, sieht § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG eine Zusammenrechnungsregelung vor.⁴⁷⁰

Demnach sind für die Berechnung alle unentgeltlichen Erwerbe, die zwischen den selben Personen innerhalb von fünf Jahren stattgefunden haben, zusammenzurechnen (sog vertikale Zusammenrechnung).⁴⁷¹ Eine solche Zusammenrechnung kann sowohl zwischen natürlichen als auch juristischen Personen erfolgen, wobei nur Erwerbe „in die gleiche Richtung“ berücksichtigt werden.⁴⁷²

Schenkt daher A dem B ein Grundstück und erhält zu einem späteren Zeitpunkt von B ein Grundstück zurück, so ist eine Zusammenrechnung nicht erforderlich.⁴⁷³

Fortsetzung Beispiel A:⁴⁷⁴

Drei Jahre nach der Schenkung des Einfamilienhauses verstirbt die Mutter und hinterlässt ihrer Tochter eine Eigentumswohnung im Wert von € 300.000.

Lösung:

Da durch den Erwerb des Einfamilienhauses drei Jahre zuvor die erste Stufe des Stufentarifs vollständig und die zweite Stufe zu € 100.000 bereits „verbraucht sind“, ist die GrESt wie folgt zu berechnen:

+ 2% von € 50.000 = € 1.000

+3,5% für die restlichen € 250.000 = € 8.750

⁴⁶⁹ Angelehnt an das Beispiel aus der ErlRV 684 BlgNR 25 GP 38.

⁴⁷⁰ Rief in *Marschner/Stefaner*, StRef 2015/2016 Rz 5/62.

⁴⁷¹ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309; vgl auch ErläutRV 684 BlgNR 25 GP 38 sowie auch *Fuhrmann/Holubiczka* in *Artner/Kohlmaier* (Hrsg), *Praxishandbuch Immobilienrecht*⁴ (2023) 387.

⁴⁷² Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25 GP 38; sowie auch *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, *Immobilien vererben und verschenken*² 71.

⁴⁷³ *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 28.

⁴⁷⁴ Entnommen aus der ErlRV 684 BlgNR 25 GP 38.

Insgesamt fällt somit eine GrESt iHv € 9.750 für die Eigentumswohnung an.

Ebenso zusammenzurechnen sind Erwerbe, bei denen eine Person innerhalb der fünf Jahres Frist von zwei oder mehreren Personen entweder zum selben Zeitpunkt oder sukzessive eine wirtschaftliche Einheit bzw Teile davon übertragen bekommt (sog horizontale Zusammenrechnung).⁴⁷⁵

Beispiel B:⁴⁷⁶

Vater und Mutter übertragen das ihnen je zur Hälfte gehörende Einfamilienhaus an ihren Sohn. Insgesamt beträgt der Grundstückswert € 300.000.

Lösung:

Da das Haus als eine wirtschaftliche Einheit zu betrachten ist, wird der Stufentarif auf den gesamten Grundstückswert angewendet. Die GrESt berechnet sich daher wie folgt:

- 0,5% für die ersten € 250.000 = € 1.250
- 2% für die nächsten € 50.000 = € 1.000

Insgesamt fällt somit eine GrESt iHv € 2.250 an.

Grundsätzlich beginnt die Fünfjahresfrist jeweils mit Entstehung der Steuerschuld zu laufen.⁴⁷⁷

Hierbei sind aber nur jene Erwerbe für Zwecke der Zusammenrechnung maßgeblich, die nach dem 01.01.2016 stattgefunden haben.⁴⁷⁸ Sofern es innerhalb von fünf Jahren zu einer Zusammenrechnung kommt, ist als BMGL jener Grundstückswert heranzuziehen, auf den der Stufentarif erstmalig angewendet wurde.⁴⁷⁹ Eine Neubemessung ist idZ nur dann möglich, wenn nachweislich Fehler bei der ursprünglichen Berechnung aufgetreten sind.⁴⁸⁰

Die Einführung des Stufentarifs führt im Vergleich zur Rechtslage vor dem StRefG 2015/16 im Ergebnis jedenfalls zu einer niedrigeren Steuerlast für den Steuerpflichtigen.

3.3.3 Entgeltlichkeit

Beträgt der Wert der Gegenleistung mehr als 70% des Wertes des übertragenen Grundstückes, so liegt im Allgemeinen ein entgeltlicher Rechtsvorgang vor. Entgeltliche Erwerbe sind nach

⁴⁷⁵ Vgl ErläutRV 684 BlgNR 25 GP 38; *Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken² 71; siehe auch BFG vom 29.12.2022, RV/5100292/2022.

⁴⁷⁶ Siehe Beispiel der ErlRV 684 BlgNR 25 GP 38 f.

⁴⁷⁷ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁷⁸ Siehe *Fuhrmann/Holubiczka in Artner/Kohlmaier* (Hrsg), Praxishandbuch Immobilienrecht⁴ 389.

⁴⁷⁹ Vgl Information des BMF 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015 Pkt 6.1 sowie auch *Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 31.

⁴⁸⁰ *Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 31.

§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG mit einem Normalsteuersatz iHv 3,5% zu versteuern.⁴⁸¹ Diesem allgemeinen Steuersatz kommt eine Art Auffangfunktion zu. Denn viele Sachverhalte, die nach der 70%-Abgrenzung prinzipiell als entgeltlich zu werten wären, sind aufgrund der vielen Sonderregelungen im Ergebnis als un- bzw teilentgeltlich zu qualifizieren und mit dem günstigeren Steuersatz zu versteuern.⁴⁸² Gerade bei Erwerben innerhalb des Familienverbandes, liegt – anders als im EStG – auch bei einem Gegenleistungswert von zB 90% des Grundstückswertes kein entgeltlicher Rechtsvorgang iSd GrEStG vor.⁴⁸³ Ein entgeltlicher Erwerb ist daher nur bei Erwerbsvorgängen unter Lebenden möglich, die nicht zum begünstigten Familienverband gehören.⁴⁸⁴

Bei entgeltlichen Erwerben ist als Bemessungsgrundlage der Gegenleistungswert heranzuziehen, wobei auch hier als Mindestbemessungsgrundlage stets der Grundstückswert gilt.⁴⁸⁵ Als Gegenleistung ist jede Leistung anzusehen, die der Schuldner aufgrund seines Schuldverhältnisses verpflichtet ist zu leisten, um die Interessen des Gläubigers zu befriedigen.⁴⁸⁶ Etwas unterschiedlich ist die Beurteilung der BMGL bei Tauschgeschäften. Denn bei einem Tauschvertrag wird für beide Parteien das Recht auf Übereignung eines Grundstückes begründet, weshalb auch im Ergebnis zwei steuerpflichtige Erwerbsvorgänge vorliegen.⁴⁸⁷ Hierbei wird das jeweils getauschte Grundstück als Gegenleistung für das erworbene Grundstück betrachtet. Die BMGL bemisst sich daher grundsätzlich von dem gemeinen Wert des abgegebenen Grundstückes. Ist jedoch aufgrund der Sonderregelungen des § 7 GrEStG der Tauschvorgang im Ergebnis als unentgeltlich einzustufen, so ist im Normalfall der Grundstückswert als BMGL heranzuziehen.⁴⁸⁸

3.3.4 Teilentgeltlichkeit

Mit der Novellierung des GrEStG im Zuge des StRefG 2015/16 wurde erstmals der Tatbestand der Teilentgeltlichkeit gesetzlich verankert.⁴⁸⁹ Die Einführung dieses dritten Abgrenzungsmerkmals soll den Übergang zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit „glätten“. ⁴⁹⁰ Obwohl zum Zeitpunkt der Einführung des StRefG 2015/16 noch in der Literatur und Praxis die Meinung vertreten war,

⁴⁸¹ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁸² Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 52; siehe die Sonderregelungen in § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c BGBl 1987/309.

⁴⁸³ Vgl Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 69.

⁴⁸⁴ Dies ergibt sich aus § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 3 und lit c GrEStG BGBl 1987/309; siehe auch Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁵ Rz 471.

⁴⁸⁵ Siehe § 4 Abs 1 sowie § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 als auch Arnold/Bodis in Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (18. Lfg 2022) § 4 Rz 24.

⁴⁸⁶ Vgl VwGH 24.02.2005, 2004/16/0200; siehe auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 15.

⁴⁸⁷ Vgl VwGH 30.05.1994, 93/16/0093; siehe auch Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 43.

⁴⁸⁸ Siehe va Schimmer/Stückler in Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz, Steuerreform 2015/2016, 43.

⁴⁸⁹ Vgl § 7 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor und nach dem StRefG 2015/16.

⁴⁹⁰ Rief in Marschner/Stefaner, StRef 2015/2016 Rz 5/59.

teilentgeltliche Grundstücksübertragungen seien zumindest im EStG nach dem Überwiegensprinzip des § 20 EStG zu beurteilen,⁴⁹¹ hat sich der Gesetzgeber expliziert dazu entschieden, eine eigene Definition für teilentgeltliche Erwerbe im GrEStG zu schaffen.⁴⁹² Teilentgeltlichkeit liegt demnach dann vor, wenn der Wert der Gegenleistung zwar mehr als 30% aber weniger als 70% des Grundstückswertes beträgt.⁴⁹³ Bei solchen sog gemischten Schenkungen, ist aus den Verhältnissen der Vertragsparteien zu vermuten, dass sie einen Vertrag abschließen möchten, der sowohl entgeltliche als auch unentgeltliche Elemente enthält.⁴⁹⁴ Ein solches teilentgeltliches Rechtsgeschäft besteht daher aus einem unentgeltlichen und einem entgeltlichen Teil.⁴⁹⁵ Schenkt daher eine Frau ihrer Bekannten ein Einfamilienhaus, übernimmt diese jedoch im Gegenzug die darauf lastenden Schulden, so liegt ein zum Teil unentgeltliches als auch ein zum Teil entgeltliches Rechtsgeschäft vor. Wie bereits im Kapitel 2.3 ausführlich erläutert, unterliegen solche gemischten Schenkungen im EStG entweder zur Gänze den Rechtsfolgen der Unentgeltlichkeit oder der Entgeltlichkeit.⁴⁹⁶ Um jedoch den Übergang zwischen dem unentgeltlichen und den entgeltlichen Bereich zu harmonisieren hat der Gesetzgeber sich dazu entschieden, im GrEStG den dritten Tatbestand der Teilentgeltlichkeit einzuführen.⁴⁹⁷ Dadurch wird nun der Erwerbsvorgang nicht als einheitliches Rechtsgeschäft entweder zur Gänze dem Stufentarif oder dem Normalsteuersatz unterworfen, sondern in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufgespalten.⁴⁹⁸ Insoweit Unentgeltlichkeit vorliegt, kommt der für unentgeltliche Erwerbe vorgesehene Stufentarif zur Anwendung; soweit Entgeltlichkeit vorliegt, der Normalsteuersatz iHv 3,5%.⁴⁹⁹

Durch die Einführung des dritten Tatbestandes der Teilentgeltlichkeit, wurde daher erstmals das Prinzip der „Aufspaltung“ gesetzlich normiert. Dies führt dazu, dass ein und derselbe Vorgang für die Ermittlung des Steuersatzes verschiedenen Regelungen unterliegen kann und daher aufgeteilt werden muss.⁵⁰⁰ Ein als teilentgeltlich eingestufte Sachverhalt löst somit die Rechtsfolgen sowohl der Unentgeltlichkeit als auch der Entgeltlichkeit aus. Das folgende Beispiel soll dies veranschaulichen:

⁴⁹¹ Siehe dazu ausführlich Kapitel 2.4.1.4 zur Auffassung der Finanzverwaltung.

⁴⁹² Rief in Marschner/Stefaner, StRef 2015/2016 Rz 5/59.

⁴⁹³ § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁹⁴ Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 5 Rz 417.

⁴⁹⁵ Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II⁸ Rz 1037.

⁴⁹⁶ Siehe dazu ausführlich Kapitel 2.3 zur Teilentgeltlichkeit im EStG sowie auch Pamperl, ImmoEST² 26.

⁴⁹⁷ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 7.

⁴⁹⁸ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 7; siehe auch § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁴⁹⁹ Rohn, JEV 2015, 78.

⁵⁰⁰ Petritz-Klar/Petritz, taxlex 2015, 272.

Beispiel C:⁵⁰¹

A überträgt seinem Patenkind ein Grundstück mit einem Grundstückswert von € 200.000. Im Gegensatz dazu übernimmt das Patenkind die darauf lastenden Schulden iHv € 80.000.

Lösung:

Die Gegenleistung (daher die übernommenen Schulden iHv € 80.000) betragen 40% des Grundstückswertes iHv € 200.000. Die Grundstücksübertragung ist somit als teilentgeltlich einzustufen, da der Gegenleistungswert zwar mehr als 30% aber weniger als 70% des Grundstückswertes ausmacht. Der Erwerbsvorgang ist somit zu 40% entgeltlich und zu 60% unentgeltlich. Auf den entgeltlichen Teil iHv € 80.000 ist daher der Normalsteuersatz iHv 3,5% anzuwenden, auf den unentgeltlichen Teil iHv € 120.000 (60% von € 200.000) ist der Stufentarif anzuwenden. Die Grunderwerbsteuer berechnet sich daher wie folgt:

- Entgeltlicher Teil: € 80.000 x 3,5% = € 2.800
- Unentgeltlicher Teil: € 120.000 x 0,5% = € 600

Insgesamt beträgt die Grunderwerbsteuer daher € 3.400.

Aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktionen des § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG für Erwerbe von Todes wegen sowie für Übertragungen zwischen nahen Angehörigen kann letztendlich Teilentgeltlichkeit nur bei Erwerben unter Lebenden außerhalb des begünstigten Familienverbandes⁵⁰² vorliegen.⁵⁰³ Zwischen nahen Angehörigen kann demgegenüber ein Erwerb nie als teilentgeltlich eingestuft werden, weil diese stets als unentgeltlich gelten.⁵⁰⁴ Liegt außerhalb des Familienverbands eine Gegenleistung vor und kann deren Höhe nicht bestimmt oder zugeordnet werden, wird der Erwerbsvorgang gemäß § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG als teilentgeltlich betrachtet.⁵⁰⁵ Hierbei wird die Gegenleistung mit 50% des Grundstückswerts angenommen, wodurch auf die eine Hälfte des Grundstückswertes der Stufentarif und auf die andere Hälfte der Normalsteuersatz zur Anwendung kommt.⁵⁰⁶ Zu beachten ist idZ, dass bloße Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Gegenleistung nicht ausreichend sind, um von einer „nicht ermittelbaren“ Gegenleistung auszugehen.⁵⁰⁷ Vielmehr gilt eine Gegenleistung nur dann als nicht ermittelbar, wenn die Informationen über die angebliche Gegenleistung derart unvollständig

⁵⁰¹ Entnommen aus der ErlRV 684 BlgNR 25 GP 37.

⁵⁰² Gem § 26a Abs 1 Z 1 GGB BGBl 1984/501.

⁵⁰³ Petritz-Klar/Petritz, taxlex 2015, 272; sowie Doralt/Hohenwarter, Steuerrecht²⁵ Rz 472/1.

⁵⁰⁴ Komarek, JEV 2015, 88.

⁵⁰⁵ Siehe ErlRV 684 BlgNR 25 GP 37 sowie auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 14.

⁵⁰⁶ Siehe ErlRV 684 BlgNR 25 GP 37 sowie auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 14.

⁵⁰⁷ Vgl insb VwGH 04.12.2003, 2003/16/0108.

oder offenkundig falsch sind, dass es nicht möglich ist festzustellen, ob überhaupt eine Gegenleistung vereinbart wurde.⁵⁰⁸

3.3.5 Veranschaulichende Zusammenfassung

Unentgeltlicher Erwerb	Teilentgeltlicher Erwerb	Entgeltlicher Erwerb
• Alle Erwerbe innerhalb des Familienverbandes gem § 26a Abs 1 Z 1 GGG⁵⁰⁹ • Außerhalb des Familienverbandes: ○ Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs iRd Verlassenschaftsverfahrens oder Erwerbe von Wohnungseigentum beim Tod des Partners⁵¹⁰ ○ Gegenleistung beträgt weniger als 30% des Grundstückswertes⁵¹¹	Außerhalb des Familienverbandes unter Lebenden: • Gegenleistung beträgt mehr als 30% aber weniger als 70% des Grundstückswertes⁵¹² • Höhe der Gegenleistung ist nicht ermittelbar⁵¹³	Außerhalb des Familienverbandes unter Lebenden: • Gegenleistung beträgt mehr als 70% des Grundstückswertes⁵¹⁴
Tarif: Stufentarif:⁵¹⁵ • für die ersten € 250.000 – 0,5% • für die nächsten € 150.000 – 2% • darüber hinaus – 3,5%	Tarif: • Unentgeltlicher Teil: Stufentarif⁵¹⁶ • Entgeltlicher Teil: Normalsteuersatz iHv 3,5%⁵¹⁷	Tarif: Normalsteuersatz iHv 3,5%⁵¹⁸
BMGL: Grundstückswert⁵¹⁹	BMGL: • Unentgeltlicher Teil: Grundstückswert⁵²⁰	BMGL: Gegenleistungswert

⁵⁰⁸ Vgl. Petritz-Klar/Petriz, taxlex 2015, 272 sowie auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 15.

⁵⁰⁹ Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309 iVm § 26a Abs 1 Z 1 GGG BGBl 1984/501 siehe dazu auch Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring, Immobilien vererben und verschenken² 69.

⁵¹⁰ Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG BGBl 1987/309 siehe dazu auch Komarek, JEV 2015, 88.

⁵¹¹ Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹² Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 2 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹³ Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG BGBl 1987/309 siehe auch ErlRV 684 BlgNR 25 GP 37 sowie auch Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 14.

⁵¹⁴ Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹⁵ § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 37.

⁵¹⁶ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 7; siehe auch § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹⁷ Rohn, JEV 2015, 78 bzw § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹⁸ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵¹⁹ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309, siehe auch N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 § 7 Rz 38.

⁵²⁰ Nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

	• Entgeltlicher Teil: Gegenleistungswert⁵²¹	wobei Grundstückswert stets Mindestbmgl ⁵²²
--	--	--

Die durch das StRefG 2015/16 einhergehenden Änderungen des GrEStG schaffen erstmals klare Abgrenzungsregeln und führen zu mehr Rechtssicherheit. Die Neukonzeption des Gesetzes ersetzte die bisherige Systematik der Begünstigung von Erwerben im Familienverband durch die Einteilung in die unterschiedlichen Erwerbsklassen. So kam erstmals der Subsumierung in einen entgeltlichen, unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerb eine wesentliche Rolle zu.⁵²³ Durch das klar strukturierte Prozentabgrenzungsschema ist die Zuordnung in die jeweiligen Erwerbsklassen eindeutig und lässt keinen Interpretationsspielraum. Besonders die Einführung des Begriffs der Teilentgeltlichkeit ermöglicht eine klare Regelung und Besteuerung jedes Sachverhalts, unabhängig von der Höhe der Gegenleistung.

Das GrEStG wird durch das StRefG 2015/16 im Wesentlichen nun von der Einteilung in die verschiedenen Prozentgrenzen geprägt. Dennoch genießen Erwerbe innerhalb des Familienverbandes weiterhin eine privilegierte Behandlung. Denn bei Erwerben zwischen nahen Angehörigen ist aufgrund der Annahme, dass die Gegenleistungshöhe überwiegend eher nach subjektiven als nach objektiven Motiven bemessen wird, stets Unentgeltlichkeit anzunehmen. Folglich kommt auch der günstigere Steuertarif – nämlich der Stufentarif – zur Anwendung.⁵²⁴ Im Ergebnis sind die in § 7 GrEStG angeführten Prozentgrenzen bloß bei Erwerben außerhalb des Familienverbandes maßgeblich. Abhängig vom Gegenleistungswert ist sohin bei Erwerben unter fremden Dritten eine Einteilung in unentgeltlich, teilentgeltlich und entgeltlich notwendig, um folglich die Grundstücksübertragung mit dem jeweiligen Steuersatz zu besteuern.⁵²⁵ Unentgeltliche Erwerbe unter Fremden werden sodann, ebenso wie Erwerbe unter nahen Angehörigen, mit dem günstigeren Stufentarif besteuert, während bei entgeltlichen Erwerben der pauschale Steuersatz von 3,5% zur Anwendung kommt. Im Falle eines teilentgeltlichen Erwerbes wird der unentgeltliche Teil nach den Regeln für unentgeltliche Übertragungen und der entgeltliche Teil nach den Regelungen für entgeltliche Übertragungen besteuert.

⁵²¹ Siehe § 4 Abs 1 sowie § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵²² Siehe § 4 Abs 1 sowie § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 als auch *Arnold/Bodis* in *Arnold/Bodis*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (18. Lfg 2022) § 4 Rz 24.

⁵²³ *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 1.

⁵²⁴ *Rohn*, JEV 2015, 79; Unentgeltlichkeitsfiktion nach § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

⁵²⁵ *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 7 ff; siehe auch *Komarek*, JEV 2015, 88.

Die unterschiedliche Besteuerung von unentgeltlichen und entgeltlichen Erwerben außerhalb des Familienverbandes stößt jedoch in der Literatur auf Kritik.⁵²⁶ Denn der VfGH hat bereits mehrfach zum Ausdruck gebracht, keine sachlichen Gründe für eine generelle Begünstigung unentgeltlicher Erwerbe zu erkennen.⁵²⁷ Eine unterschiedliche Besteuerung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Erwerben sei sohin dann verfassungswidrig, wenn die Steuerbelastungen wesentlich voneinander abweichen.⁵²⁸ Obwohl diese vom VfGH aufgestellten Grundsätze zwar im Hinblick auf die Beurteilung unterschiedlicher BMGL aufgestellt wurden, müssten diese nach *Rohn* gleichermaßen für Begünstigungen auf Ebene des Steuertarifs gelten.⁵²⁹ Durch die Anwendung des günstigeren Stufentarifs auf unentgeltliche Erwerbe und den pauschalen Steuersatz von 3,5% auf entgeltliche Erwerbe entsteht eine erhebliche Differenz in der Steuerbelastung. Diese Mehrbelastung von entgeltlichen Erwerben außerhalb des Familienverbandes wird daher in der Literatur teilweise als nicht gerechtfertigt angesehen.⁵³⁰

Die GrEStG und ihre Systematik wurden im Zuge des StRefG 2015/16, insbesondere für Erwerbe unter fremden Dritten, grundlegend geändert. Der Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit kommt nun eine wesentliche Bedeutung zu, und der Tatbestand der Teilentgeltlichkeit wurde erstmals im österreichischen Steuerrecht definiert. Ungeachtet dessen ist auch die Neufassung des § 7 GrEStG – wenn auch nicht auf den ersten Blick – weiterhin stark von der Unterscheidung zwischen Erwerben innerhalb und außerhalb des Familienverbandes geprägt.

4 Gegenüberstellung EStG vs GrEStG

Der § 30 EStG erfasst die Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen.⁵³¹ Diese bilden einen Unterfall der sonstigen Einkünfte gem § 29 Z 2 EStG und zählen somit zu den außerbetrieblichen Einkünften.⁵³² Wird ein Grundstück veräußert, so ist der Veräußerungsgewinn mit einem Steuersatz iHv 30% zu besteuern.⁵³³ Die Besteuerung ist hierbei explizit in § 30b EStG geregelt – die sog Immobilienertragssteuer.⁵³⁴ Allgemein handelt es sich dabei um die Steuer auf das Einkommen – in diesem Fall auf das Einkommen bzw auf den Gewinn, der durch eine Grundstücksveräußerung

⁵²⁶ Siehe vor allem *Rohn*, JEV 2015, 79 f aber auch dazu *Lang*, Die Neuregelung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, SWK 2014, 641; *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 8 sowie *Rief* in *Marschner/Stefaner*, StRef 2015/2016 Rz 5/61.

⁵²⁷ uA VfGH 21.09.2011, G 34/11 zu § 26 Abs 1 und 1a GGG sowie auch 27. 11. 2012, G 77/12 zu § 6 GrEStG; siehe auch *Rohn*, JEV 2015, 79 f.

⁵²⁸ VfGH 21.09.2011, G 34/1; 27. 11. 2012, G 77/12 siehe ausführlich dazu *Lang* in SWK 2014, 647 ff.

⁵²⁹ Dieser Meinung ist jedenfalls *Rohn*, JEV 2015, 79 f sowie auch *Rief* in *Marschner/Stefaner*, StRef 2015/2016 Rz 5/61.

⁵³⁰ Vgl *Rohn*, JEV 2015, 79 f als auch *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 8.

⁵³¹ § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁵³² *Kampitsch/Reinold* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Die Einkommensteuer III § 30 EStG Rz 4.

⁵³³ *Kampitsch/Reinold* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, Die Einkommensteuer III § 30 EStG Rz 4.

⁵³⁴ § 30b Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

erwirtschaftet worden ist. Steuerschuldner ist daher jene Person, die das Grundstück veräußert und der der Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist.⁵³⁵

Im Gegensatz dazu erfasst das GrEStG alle Rechtsvorgänge, die sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich die Herrschaft über ein Grundstück begründen.⁵³⁶ Es handelt sich anders als im EStG daher nicht um eine Steuer auf das Einkommen, sondern auf den Erwerb eines Grundstückes. Steuerschuldner sind hierbei bei Erwerben kraft Gesetzes sowohl der bisherige Eigentümer als auch der Erwerber des Grundstückes. Bei Erwerben und Schenkungen von Todes wegen naturgemäß nur der Erwerber. In allen übrigen Erwerbsvorgängen schulden die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen die Steuer, daher bei Erwerben unter Lebenden stets beide Vertragsparteien.⁵³⁷ Häufig wird in der Praxis jedoch die Übernahme der GrESt durch den Erwerber vertraglich vereinbart.⁵³⁸

Während daher die ImmoESt die Veräußerung von Grundstücken besteuert und somit vom Veräußerer getragen wird, betrifft die GrESt die Besteuerung des Erwerbs selbst. Wird ein inländisches Grundstück entgeltlich übertragen, so greifen grundsätzlich beide Gesetze: Der Veräußerer ist verpflichtet die entsprechende ImmoESt zu entrichten, während der Erwerber meist vertraglich dazu verpflichtet ist die GrEStG zu übernehmen. Löst daher eine Grundstücksübertragung die ImmoESt gemäß § 30 EStG aus, ist in den meisten Fällen auch eine Besteuerung nach dem GrEStG erforderlich.⁵³⁹ Beide Gesetze gehen somit in der Regel Hand in Hand.

Obwohl es sich eigentlich um unterschiedliche Gesetze handelt, erscheint es fast unmöglich keinen Vergleich zwischen den beiden aufzustellen. Denn beide Vorschriften beschäftigen sich letztlich mit der Besteuerung von Grundstücksübertragungen. Dabei ist sowohl nach § 30 EStG als auch nach dem GrEStG – wenn auch auf unterschiedliche Weise – die Abgrenzung zwischen entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen von entscheidender Bedeutung.⁵⁴⁰ Es stellt sich somit die Frage, warum gerade diese beiden eng verknüpften Gesetze in diesem wesentlichen Punkt so drastisch voneinander abweichen.

Die Abgrenzung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit ist für die Anwendung des § 30 EStG ausschlaggebend. Dementsprechend wird auch bereits seit Jahren in der Literatur darüber diskutiert, wo die Grenze zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit zu ziehen ist.⁵⁴¹ Dennoch ist bis heute

⁵³⁵ Vgl. Steinhauser in Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Niemann/Tumpel/Urnik (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre (2024) 62 f bzw ergibt sich aus § 1 und § 2 EStG BGBl 1988/400.

⁵³⁶ N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

⁵³⁷ § 9 Z 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵³⁸ Bleyer, Immobilien im Steuerrecht (Stand 17.05.2024, Lexis Briefings in lexis360.at).

⁵³⁹ Vgl. N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 7.

⁵⁴⁰ Im EStG ist die Entgeltlichkeit maßgeblich, da nur entgeltliche Veräußerungen unter § 30 EStG fallen. Im GrEStG hingegen spielt die Entgeltlichkeit eine entscheidende Rolle für die Tarifbestimmung gemäß § 7 GrEStG.

⁵⁴¹ Siehe hierzu ausführlich Kapitel 2.4. zur Teilentgeltlichkeit im EStG.

weder eine gesetzliche Definition noch eine Prozentabgrenzung dieser Begriffe im EStG enthalten. Im Gegensatz dazu hat das GrEStG seit dem StRefG 2015/16 klare Definitionen und einen einheitlichen Abgrenzungsrahmen eingeführt. Während daher in der Praxis die Abgrenzung iZm der Beurteilung von gemischten Schenkungen weiterhin anhand der vom VwGH ausgesprochenen Prozentgrenzen erfolgt,⁵⁴² finden sich im GrEStG gesetzlich verankerte Grenzen wieder. Diese Prozentgrenzen weichen dabei – wenn auch nicht erheblich – voneinander ab.

4.1 Entgeltlichkeit im EStG vs Entgeltlichkeit im GrEStG

Durch die Novellierung der Rz 6625 im Zuge des Wartungserlasses 2023 wurde auf die jüngste VwGH Judikatur eingegangen und neue Abgrenzungsregeln in den EStR definiert.⁵⁴³ Entgeltlichkeit liegt demnach vor, wenn die Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes beträgt. Im Gegensatz dazu zieht § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG die Abgrenzung für die Einstufung als entgeltlich jedoch bereits ab einem Gegenleistungswert von 70%.⁵⁴⁴ Obwohl die Abgrenzungskriterien zwar nur um 5% abweichen, ist dennoch fraglich, warum überhaupt unterschiedliche Prozentgrenzen angewendet werden. Die in den EStR neu definierte 75%-Grenze basiert auf der Aussage des VwGH in seiner jüngsten Rsp, wonach Entgeltlichkeit dann anzunehmen ist, wenn der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsgutes abweicht.⁵⁴⁵ Die vom VwGH aufgestellte 75%-Grenze ist jedoch nicht willkürlich gewählt, sondern scheint sich an die Abgrenzung zwischen entgeltlicher Kaufpreisrente und unentgeltlicher Versorgungsrente anzulehnen.⁵⁴⁶ Wie jedoch in Kapitel 2.4.2.4 bereits ausführlich erläutert, ist die Prozentabgrenzung zwischen den unterschiedlichen Rentenarten ausschließlich auf die Rentenbesteuerung anzuwenden.⁵⁴⁷ Es ist jedoch methodisch vorgezeichnet, dass sich der VwGH bei der Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen auf eine bereits im EStG existierende Abgrenzung stützt. Viel eher stellt sich die Frage, weshalb die Grenze zur Entgeltlichkeit im GrEStG durch das StRefG 2015/16 gerade bei 70% gezogen wurde. Selbstverständlich lässt sich das EStG nicht direkt mit dem GrEStG vergleichen, da es sich um zwei völlig unterschiedliche Gesetze mit naturgemäß unterschiedlichen Regelungsinhalten und einer unterschiedlichen Rechtssystematik handelt. Während daher das EStG als direkte Steuer das Einkommen aus der Grundstücksveräußerung versteuert, handelt es sich beim GrEStG um eine Verkehrsteuer, die vorwiegend aus fiskalischen Gründen erhoben

⁵⁴² Vor allem eben auf dem jüngsten VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

⁵⁴³ EStR 2000, Rz 6625; siehe auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 107.

⁵⁴⁴ § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁴⁵ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

⁵⁴⁶ Siehe vor allem Kapitel 2.4.1 ff zur Rechtslage zur Rentenbesteuerung sowie auch EStR 1984, Abschn 64 Abs 2 und 3.

⁵⁴⁷ Siehe zur Rentenbesteuerung Kapitel 2.4.2.4.

wird.⁵⁴⁸ Unter diesem Aspekt ist es auch nachvollziehbar, die Grenze für die Entgeltlichkeit im GrEStG bereits bei 70% zu ziehen, weil entgeltliche Übertragungen mit einem höheren Tarif besteuert werden und somit dem Staat zugutekommen. Für eine einfachere Rechtsanwendung würde es dennoch Sinn ergeben, eine einheitliche Prozentgrenze zu schaffen. Warum daher im Rahmen des StRefG 2015/16 die Entgeltlichkeitsgrenze gerade bei 70% gezogen wurde, ist mM nach unklar.

4.2 Unentgeltlichkeit im EStG vs Unentgeltlichkeit im GrEStG

Auch bei der Unentgeltlichkeit weichen die Abgrenzungskriterien um 5% ab. Während daher in der neu gefassten Rz 6625 Unentgeltlichkeit jedenfalls bei einem Gegenleistungswert von höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes vorliegt, liegt die Grenze im GrEStG erst bei 30%. Die Festlegung der Grenze auf max 25 % in den EStRI, ist auf den vom VwGH aufgestellten Grundsatz zurückzuführen, Gegenleistungen von mind 75% als entgeltlich zu qualifizieren.⁵⁴⁹ Dementsprechend weist eine Gegenleistung von bloß 25% auf einen so stark ausgeprägten Bereicherungswille hin, dass Unentgeltlichkeit anzunehmen ist.⁵⁵⁰ Im GrEStG hingegen ergibt sich die allgemeine Abgrenzung der Unentgeltlichkeit aus dem für unentgeltliche Erwerbe anzuwendenden günstigeren Stufentarif.⁵⁵¹ Das GrEStG zielt daher darauf ab, Grundstücksübertragungen präzise zu regulieren und die damit verbundenen Steuerpflichten klar zu definieren, weshalb folglich jedenfalls eine starre Grenze notwendig war. Warum genau diese Grenze bei 30% gewählt wurde, geht jedoch nicht aus den ErlRV hervor.

IZm unentgeltlichen Rechtsgeschäften sollte zudem die BMGL nicht unbeachtet bleiben. Während nämlich die ImmoESt als Teil der Einkommensteuer stets den Veräußerungsgewinn besteuert, zieht das GrEStG bei unentgeltlichen Geschäften stets den Grundstückswert als BMGL heran.⁵⁵² Für die Einstufung als unentgeltlicher Erwerb muss nach dem GrEStG Gegenleistungswert von max 30% vorliegen. Ist ein unentgeltlicher Erwerb gegeben, wird zwar der begünstigte Stufentarif angewendet, jedoch bemisst sich dieser nicht an der geringen Gegenleistung, sondern am weitaus höheren Grundstückswert. Im Ergebnis sind daher unentgeltliche Erwerbe im GrEStG aufgrund des niedrigeren Stufentarifs begünstigt, dennoch ist die Steuerlast aufgrund des Abzielens auf den Grundstückswert nicht unbeachtlich.

⁵⁴⁸ Petritz/Taxacher, Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit in der Grunderwerbsteuer, taxlex 2023/75; siehe zum GrEStG auch N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

⁵⁴⁹ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

⁵⁵⁰ Zinnöcker/Mauk, JEV 2023, 18.

⁵⁵¹ Vgl ErlRV 685 BlgNR 25 GP 37.

⁵⁵² Siehe § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

4.3 Teilentgeltlichkeit im EStG vs Teilentgeltlichkeit im GrEStG

Der wohl größte Unterschied zwischen dem EStG und dem GrEStG ist die Beurteilung von teilentgeltlichen Übertragungen. Bereits 1964 stellte der VwGH fest, dass eine gemischte Schenkung als unentgeltlich anzusehen ist, solange der Schenkungscharakter im Vordergrund steht.⁵⁵³ Teilentgeltliche Grundstücksübertragungen werden daher nach § 30 EStG als gemischte Schenkungen der Unentgeltlichkeit zugerechnet, während das GrEStG dem Trennungsprinzip folgt.⁵⁵⁴ Sowohl der Begriff der gemischten Schenkung als auch jener der Teilentgeltlichkeit beschreiben jedoch im Ergebnis ein und denselben Sachverhalt: eine Grundstücksübertragung wird zum Teil unentgeltlich und zum Teil entgeltlich übertragen.⁵⁵⁵ Obwohl beide Begriffe den gleichen Umstand beschreiben, wird das Vorliegen einer gemischten Schenkung bzw der Teilentgeltlichkeit im EStG und GrEStG sehr unterschiedlich geregelt. Darüber hinaus führen auch die verschiedenen Prozentgrenzen zur Abgrenzung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit zu einer unterschiedlichen Spannweite für gemischte Schenkungen bzw Teilentgeltlichkeit.

Grundsätzlich liegt im EStG eine gemischte Schenkung bei einem Gegenleistungswert zwischen 25% und 75% vor. Im Gegensatz dazu ist im GrEStG Teilentgeltlichkeit bei einem Gegenleistungswert zwischen 30% und 70% gegeben. Während daher zB eine Grundstücksübertragung mit einem Gegenleistungswert von 27% im GrEStG noch die Folgen der Unentgeltlichkeit genießt, wären im EStG bereits die Kriterien einer gemischten Schenkung erfüllt. Zu beachten ist hierbei aber, dass aufgrund der Aufspaltungsregelung im EStG bei gemischten Schenkungen dieselben Rechtsfolgen wie bei unentgeltlichen Übertragungen gelten.⁵⁵⁶ Unter diesem Aspekt ist die 25%-Untergrenze für gemischte Schenkungen im Ergebnis praktisch irrelevant, da allein die 75%-Obergrenze für die Unterscheidung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit maßgeblich ist. Diese 75% Grenze ist laut dem jüngsten VwGH Urteil und der dadurch angepassten Rz 6625 der EStRI jedoch nur insoweit für die Abgrenzung relevant, als es sich um ein Rechtsgeschäft zwischen nahen Angehörigen handelt.⁵⁵⁷ Dementsprechend wird im EStG bei Übertragungen unter nahen Angehörigen grundsätzlich bis zu einem Gegenleistungswert von 75% Unentgeltlichkeit angenommen, weil hier das Überwiegen der Bereicherungsabsicht angenommen wird.⁵⁵⁸

⁵⁵³ VwGH 18.09.1964, 1118/64; vgl auch *Pamperl*, ImmoEST² 26.

⁵⁵⁴ Zum EStG siehe *Pamperl*, ImmoEST² 26; zum GrEStG: *Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 7 Rz 7.

⁵⁵⁵ Siehe VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356 zur gemischten Schenkung sowie *Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG² § 5 Rz 417 zur Teilentgeltlichkeit.

⁵⁵⁶ Vgl „keine Teilentgeltlichkeit“ in *Pamperl*, Leitfaden ImmoEST² 26 sowie in *Thunshirn*, Die Immobilien-Ertragsteuer³ Rz I/235.

⁵⁵⁷ Siehe EStR 2000 Rz 6625 aber uA auch *Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ Rz 28.

⁵⁵⁸ Vgl VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

Im Vergleich dazu geht das GrEStG aufgrund der Unentgeltlichkeitsfiktion bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen stets⁵⁵⁹ von Unentgeltlichkeit aus.⁵⁶⁰ Diese Begünstigung soll zur Erhaltung des Familienbesitzes beitragen und steht im Einklang mit der bis zur Einführung des StRefG 2015/16 geltenden Abgrenzungsregelung, die allein auf das Verwandtschaftsverhältnis abstellte.⁵⁶¹ Wird daher ein Grundstück zwischen nahen Angehörigen mit einem Gegenleistungswert von bspw. 80% des Grundstückswertes übertragen, ergeben sich zwei unterschiedliche steuerliche Beurteilungen: Nach dem EStG würde aufgrund der 75%-Grenze ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen, wodurch der Veräußerungsgewinn mit 30 % ImmoESt zu versteuern wäre.⁵⁶² Im Gegensatz dazu würde trotz der hohen Gegenleistung aufgrund der Bestimmungen des GrEStG dennoch eine unentgeltliche Übertragung vorliegen, wodurch der günstigere Stufentarif zur Anwendung käme.⁵⁶³ Die unterschiedliche Behandlung als entgeltliches Rechtsgeschäft einerseits und unentgeltliche Übertragung andererseits ergibt sich jedoch nicht aus den unterschiedlichen Prozentabgrenzungen, sondern allein daraus, dass das GrEStG für nahe Angehörige stets eine günstigere Besteuerung vorsieht. Würde in diesem Fall die Gegenleistung jedoch nicht 80% sondern 70% betragen, läge auch im EStG Unentgeltlichkeit vor.⁵⁶⁴ Im GrEStG würde weiterhin die Unentgeltlichkeitsfiktion greifen.⁵⁶⁵

Die Regelung, wonach Übertragungen innerhalb des Familienverbands im GrEStG stets als unentgeltlich gelten und somit einem günstigeren Steuersatz unterliegen, erscheint nachvollziehbar. Wie bereits erwähnt, spielen bei Grundstücksübertragungen zwischen nahen Angehörigen häufig Versorgungsgedanken eine zentrale Rolle. Daher orientiert sich der Wert der Gegenleistung oft nicht am tatsächlichen Marktwert des Grundstückes.⁵⁶⁶ Im GrEStG sind unentgeltliche Übertragungen – anders als im EStG – jedoch nicht vollständig steuerfrei, sondern lediglich steuerbegünstigt. Unter diesem Aspekt erscheint es sinnvoll, innerhalb des Familienverbands von Unentgeltlichkeit auszugehen. Auf diese Weise wird eine möglichst sachgerechte Lösung erzielt, unabhängig davon, ob der Gegenleistungswert objektiv bestimmt oder allein aufgrund des Verwandtschaftsverhältnisses gewählt wurde.

⁵⁵⁹ Daher auch über einem Wert von 75% bzw. im Falle des GrEStG über einem Wert von 70%.

⁵⁶⁰ § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁶¹ VwGH 28.10.1965, 254/65 sowie auch Beschluss des BFG vom 03.09.2020, RN/5100001/2020, 10; § 7 Abs 1 GrEStG BGBl 1987/309 idF vor dem StRefG 2015/16.

⁵⁶² Vgl. VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015 sowie § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁵⁶³ § 7 Abs 1 Z 1 lit c iVm Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁶⁴ Da nach der neu aufgestellten Regelung des VwGH Entgeltlichkeit erst ab einem Gegenleistungswert von 75% angenommen wird, bleibt diese Grenze hier unüberschritten.

⁵⁶⁵ Obwohl den „normalen“ Prozentabgrenzungen zufolge eigentlich Entgeltlichkeit vorliegen würde. Die Unentgeltlichkeitsfiktion ergibt sich aus § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁶⁶ So zB Rohn, JEV 2015, 78.

Im Unterschied dazu wird im EStG nur bei gemischten Schenkungen zwischen nahen Angehörigen (daher bei einem Gegenleistungswert zwischen 25% und 75%) Unentgeltlichkeit angenommen. Erreicht die Gegenleistung mind 75%, liegt jedoch auch unter nahen Angehörigen ein entgeltliches Rechtsgeschäft vor. In diesem Fall würde die volle Steuer in Höhe von 30% auf den Veräußerungserlös anfallen.⁵⁶⁷ Da die Höhe der Gegenleistung innerhalb der Familie jedoch oft aus subjektiven Gründen festgelegt wird, erscheint es mM nach wahrscheinlich, dass zukünftig die Höhe der Gegenleistung so bestimmt wird, um die 75% Grenze knapp zu unterschreiten. Da auch die EStRI ausschließlich auf die objektiven Abgrenzungskriterien und nicht auf den subjektiven Bereicherungswillen abstellen, könnte somit zumindest unter nahen Angehörigen eine Steuerlast umgangen werden.

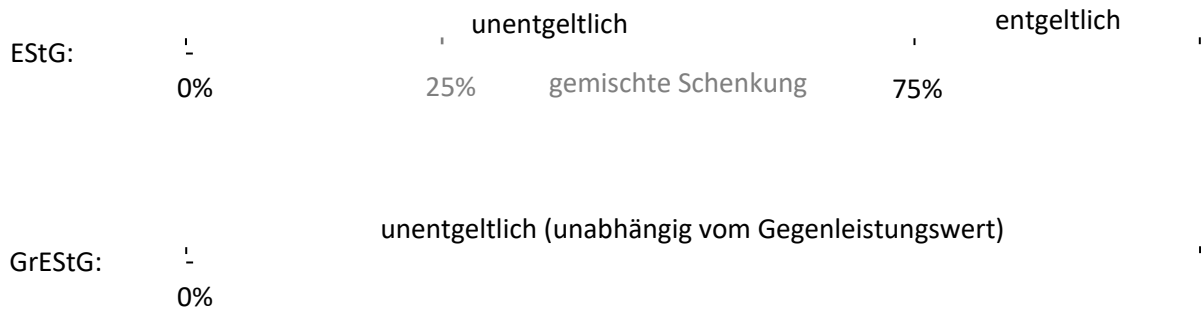
Unklar ist, wie gemischte Schenkungen zwischen fremden Dritten zu beurteilen sind bzw ob eine solche gemischte Schenkung zwischen einander fremden Personen überhaupt vorliegen kann. Wie in Kapitel 2.4.2 näher erläutert, nahm der VwGH in seinem jüngsten Urteil ausschließlich zu Grundstücksveräußerungen zwischen nahen Angehörigen Stellung. Zudem geht aus den EStRI lediglich hervor, zwischen nahen Angehörigen bei einer Gegenleistung zwischen 25% und 75% von Unentgeltlichkeit auszugehen. Folgt man nun der in der Literatur⁵⁶⁸ vertretenen Meinung, wonach bei fremden Dritten Entgeltlichkeit bereits ab einem Gegenleistungswert von bloß 25% anzunehmen ist, so könnte im Ergebnis nur zwischen nahen Angehörigen eine gemischte Schenkung vorliegen. Dies würde bedeuten, dass bereits bei einem geringen Gegenleistungswert von nur 25% im EStG einander fremden Personen Entgeltlichkeit vorliegt, während im GrEStG weiterhin Unentgeltlichkeit angenommen wird. Selbst bei einer höheren Gegenleistung von bspw 40% würde im GrEStG noch Teilentgeltlichkeit vorliegen. Diese Auffassung führt mE zu einer noch größeren Diskrepanz der Abgrenzungskriterien zwischen EStG und GrEStG. Letztlich würde im EStG Entgeltlichkeit bereits ab einem Gegenleistungswert von 25% vorliegen, während sie im GrEStG erst ab 70% angenommen wird. Selbst wenn fremde Dritte wohl nur in den seltensten Fällen eine so geringe Gegenleistung vereinbaren würden und die 25%-Grenze des EStG daher kaum relevant wird, erscheint ein derart weites Auseinanderliegen der Entgeltlichkeitsgrenzen dennoch nicht sachgerecht.

Folgt man daher der Auffassung der Literatur und nimmt Entgeltlichkeit zwischen einander fremden Personen bereits ab einem Gegenleistungswert von 25% an, ergeben sich zusammengefasst folgende Prozentabgrenzungen nach § 30 EStG und § 7 GrEStG:

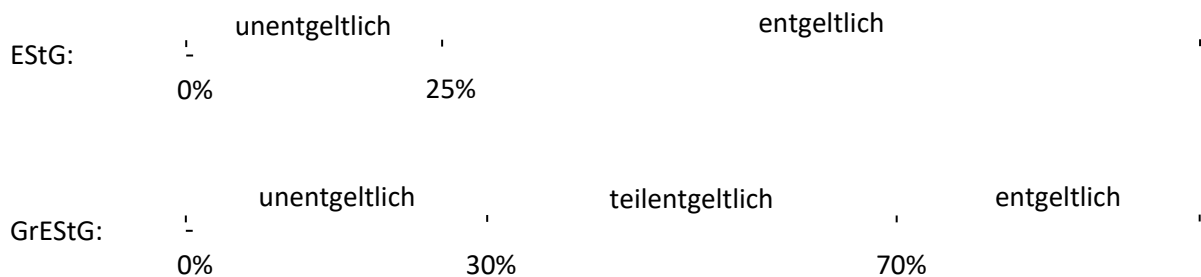
⁵⁶⁷ Nach dem Grundsatz „alles oder nichts“ greift § 30 EStG bei Unentgeltlichkeit gar nicht, während bei Entgeltlichkeit die volle Steuer in Höhe von 30 % zur Anwendung kommt.

⁵⁶⁸ zB *Engelmann*, NZ 2023/6, 274; siehe auch *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

Veräußerung zwischen nahen Angehörigen:



Veräußerung zwischen fremden Dritten:



Bei der Gegenüberstellung ist jedoch ein wichtiger Faktor zu berücksichtigen: die BMGL. Denn während im EStG stets der Veräußerungsgewinn als BMGL herangezogen wird, ist im GrEStG bei unentgeltlichen Erwerben sowie auch beim unentgeltlichen Teil von teilentgeltlichen Erwerben stets auf den Grundstückswert abzustellen. Auch wenn Erwerbe unter nahen Angehörigen im GrEStG somit den günstigeren Steuersatz für unentgeltliche Erwerbe genießen, liegt die BMGL deutlich höher als bei der Berechnung der ImmoESt.⁵⁶⁹ Die ImmoESt zielt jedoch auch auf die Besteuerung des Einkommens ab, während die GrESt auf die Besteuerung des Grundstückserwerbs ausgerichtet ist.

Zusammenfassend ist ein allgemeiner Vergleich zwischen EStG und GrEStG aufgrund ihrer unterschiedlichen Besteuerungsinhalte kaum möglich. Wie der Name des EStG schon sagt, ist Ziel des Gesetzes die Besteuerung des Einkommens.⁵⁷⁰ Ein tatsächliches Einkommen bzw Veräußerungsgewinn wird wohl eher dann vorliegen, wenn bei einem Rechtsgeschäft ein entsprechend hoher Gegenleistungswert vereinbart wird. Je niedriger der Gegenleistungswert, desto näher liegt dieser an den Anschaffungskosten und desto geringer fällt folglich der Gewinn aus. Demnach sind von § 30 EStG auch nur Grundstücksveräußerungen und somit entgeltliche Rechtsgeschäfte erfasst. Im Gegensatz zum GrEStG fallen unentgeltliche Übertragungen daher nicht unter die Besteuerung durch die

⁵⁶⁹ Zur BMGL siehe § 30 Abs 3 EStG BGBl 1988/400 sowie § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁷⁰ Vgl § 1 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

ImmoESt. Das GrEStG verfolgt hingegen das Ziel, den Umsatz bzw den Übergang von Grundstücken zu besteuern.⁵⁷¹ Insofern werden hier auch unentgeltliche Übertragungen – wenn auch begünstigt – besteuert.⁵⁷² Vor diesem Hintergrund erscheint es nachvollziehbar, wenn das GrEStG Grundstücksübertragungen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich als unentgeltlich ansieht, während das EStG eine gemischte Schenkung – und somit Unentgeltlichkeit – nur bis zu einem Gegenleistungswert von 75 % anerkennt. Würde das EStG der Sichtweise des GrEStG folgen und stets Unentgeltlichkeit annehmen, so käme es bei Veräußerungen innerhalb der Familie nie zu einer Besteuerung durch die ImmoESt, was wohl dem Zweck des EStG widersprechen würde.

Weitaus bedeutender sind jedoch, wie soeben aufgezeigt, die unterschiedlichen Prozentabgrenzungen zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit bei fremden Dritten. Hierbei sinkt ja – sofern man der in der Literatur vertretenen Ansicht folgt – die Grenze zur Entgeltlichkeit im EStG auf lediglich 25%, weil (unentgeltliche) gemischte Schenkungen ausgeschlossen werden.⁵⁷³ Da die ImmoESt den Unterschiedsbetrag zwischen Veräußerungserlös und Anschaffungskosten besteuert,⁵⁷⁴ käme es bei einer so geringen Gegenleistung von nur 25 % im Ergebnis wohl kaum (wenn überhaupt) zu einer Besteuerung. Im Gegensatz dazu wird im GrEStG Entgeltlichkeit bei fremden Dritten erst ab einen Wert von 70% angenommen.⁵⁷⁵ Bei einer geringeren Gegenleistung würde den Regelungen der Teilentgeltlichkeit zufolge zumindest der entgeltliche Teil mit dem Normaltarif iHv 3,5% besteuert werden.⁵⁷⁶ Obwohl nach dem Grundsatz „Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“⁵⁷⁷ in der Praxis ein unentgeltlicher oder teilentgeltlicher Erwerb unter Fremden wohl eher ein Ausnahmefall darstellen würde, ergeben sich dennoch zwei völlig unterschiedliche Beurteilungen.

Zwar enthalten die Gesetzesmaterialien keine Erklärung bieten, warum die Prozentgrenzen im GrEStG gerade bei 30% und 70% festgelegt wurden, dennoch erscheint der Abgrenzungsrahmen im Ergebnis als gelungen. Durch die gesetzliche Verankerung wird nämlich Sicherheit für den Rechtsanwender geschaffen, weil wenig Raum für Interpretation bleibt. Zudem wirken die Regelungen des GrEStG in vielerlei Hinsichten doch sachgemäßer und nachvollziehbarer als jene des EStG. Es wäre daher wünschenswert, im EStG zumindest iZm privaten Grundstücksveräußerungen ebenso einen klar definierten Abgrenzungsraster gesetzlich zu verankern, um endlich Klarheit und Einheitlichkeit zu

⁵⁷¹ N. Arnold in *Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1.

⁵⁷² Gem § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 1 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁷³ Dieser Meinung ist auch *Engelmann*, NZ 2023/6, 274; weiters *Schuchter-Mang/Urnik*, JEV 2023, 108.

⁵⁷⁴ Siehe § 30 Abs 3 EStG BGBl 1988/400.

⁵⁷⁵ Nach § 7 Abs 1 Z 1 lit a TS 3 GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁷⁶ Aufgrund des im GrEStG geltende Trennungsprinzip.

⁵⁷⁷ Vgl EStR 2000 Rz 6625.

schaffen. Aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen und Regelungsinhalte der beiden Gesetze müsste dieser Rahmen jedoch dem EStG entsprechend angepasst werden.

4.4 Alternativer Lösungsansatz

Um den eben dargelegten Schwierigkeiten und teilweise nicht nachvollziehbaren Differenzierungen gerecht zu werden, wäre die Einführung einer eigenen, gesetzlichen Prozentabgrenzung im EStG notwendig. Obwohl der jeweilige subjektive Parteiwille angesichts der vielfältigen Ausgestaltungen nicht unbeachtet bleiben sollte, ist eine einzelfallabhängige Beurteilung im Interesse der Rechtssicherheit nicht zielführend. Für eine einfachere und einheitlichere Rechtsanwendung wäre es daher mE vorrangig, ebenso wie im GrEStG, auch im EStG einen klaren Abgrenzungsmaßstab zu schaffen und diesen gesetzlich zu verankern.

Obwohl das EStG und das GrEStG zwei eigenständige Rechtsvorschriften mit unterschiedlichen Regelungsgegenständen sind, wäre eine Übernahme des prozentualen Abgrenzungsmaßstabes des GrEStG in das EStG eine mögliche und sinnvoll erscheinende Lösung. Wie bereits in Deutschland⁵⁷⁸ sowie im GrEStG und auch in vielen Literaturmeinungen⁵⁷⁹ vertreten, wäre die Einführung des Begriffes der Teilentgeltlichkeit und die gleichzeitige Abschaffung der vollständigen Zuordnung in entweder Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit im EStG wünschenswert. Folglich wären gemischte Schenkungen nicht wie bisher als Teil der Unentgeltlichkeit, sondern als eigene Abgrenzungskategorie mit eigenen Rechtsfolgen zu behandeln. Im Ergebnis würden dann, wie auch bereits in Kapitel 2.4.3 aufgezeigt, gemischte Schenkungen in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil aufgespalten werden. Der Veräußerer müsste folglich dann den entgeltlichen Teil versteuern, während der Erwerber jedoch höhere Anschaffungskosten ansetzen könnte.⁵⁸⁰ Dies würde nicht nur mit dem österreichischen Leistungsfähigkeitsprinzip⁵⁸¹ im Einklang stehen, sondern mA nach auch eine sachgerechte Lösung darstellen. Nicht ganz so einfach gestaltet sich jedoch die Suche nach einer geeigneten Lösung für das „AfA-Problem“ bei Mietgrundstücken.⁵⁸² Eine Aufspaltung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil würde nämlich im Ergebnis zu einem deutlich höheren Gesamt-AfA-Volumen führen, was mE nicht gerechtfertigt wäre. Eine alternative Lösung könnte jedoch darin bestehen, die Abschreibung ausschließlich für den entgeltlichen Teil vorzusehen. So könnte der Erwerber seine

⁵⁷⁸ Siehe dazu Kapitel 2.4.5.

⁵⁷⁹ VA *Beiser*, NZ 2013, 166 f und *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

⁵⁸⁰ *Beiser*, NZ 2013, 161 (167).

⁵⁸¹ Siehe hierzu Kapitel 2.4.5.

⁵⁸² Siehe dazu ausführlich Kapitel 2.4.4; vgl auch § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 bzw zur AfA bei unentgeltlichen Wirtschaftsgütern siehe § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG BGBl 1988/400.

tatsächlich aufgewendeten Anschaffungskosten über die Nutzungsdauer hinweg abschreiben, ohne jedoch zusätzlich die Rest-AfA des Rechtsvorgängers geltend zu machen.⁵⁸³

Nach den derzeitigen Regelungen zu gemischten Schenkungen erbringt der Erwerber eine zumindest zum Teil (entgeltliche) Gegenleistung, die jedoch aufgrund der Zuordnung als unentgeltlich bei einem späteren Weiterverkauf unberücksichtigt bleibt. Insbesondere durch die neu festgelegte 75%-Grenze für die Abgrenzung der Entgeltlichkeit⁵⁸⁴ werden folglich auch sehr hohe Anschaffungskosten (nämlich bis zu einem Wert von max 75%) nicht als solche angesetzt. Im Ergebnis ist der ursprüngliche Erwerber bei einem späteren Weiterverkauf deutlich schlechter gestellt, da er eine viel höhere Steuerlast zu tragen hat. Durch die Einführung der Teilentgeltlichkeit würde jede Person für ihre eigenen Einkünfte zur Besteuerung herangezogen und zugleich die individuellen Anschaffungskosten geltend machen können. Dies würde mE eine faire und sinnvolle Regelung darstellen. Darüber hinaus würden gemischte Schenkungen endlich einem klaren Besteuerungsrahmen unterliegen, wodurch die langjährige Debatte zur Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit beendet und Rechtssicherheit geschaffen werden würde.

Während die Einführung des Begriffs der Teilentgeltlichkeit im EStG zunächst als einfache und sachgerechte Lösung erscheint, hätte diese jedoch aufgrund der unterschiedlichen Regelungen zu Alt- und Neuvermögen erhebliche steuerliche Konsequenzen. Wie im Beispiel in Kapitel 2.4.4 genauer dargestellt wird, könnte eine Aufspaltung in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil bei der Veräußerung von Altvermögen in bestimmten Fällen zu einer mehr als 4-fachen Erhöhung der Gesamtsteuerlast führen.⁵⁸⁵ Der Erwerber des Grundstückes würde nämlich aufgrund der Teilentgeltlichkeit den Anschaffungszeitpunkt des Übergebers nicht mehr übernehmen und könnte folglich bei einem späteren Weiterverkauf nicht mehr von den Vorzügen des Altvermögen profitieren. Auch wenn mE die Abschaffung der Übernahme des Anschaffungszeitpunkts durch die Einführung der Teilentgeltlichkeit grundsätzlich zu befürworten ist, sind die damit verbundenen Auswirkungen auf Altvermögen zu drastisch und nachteilig für den Steuerpflichtigen. Während nämlich die Aufspaltung in Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit bei Neuvermögen die Gesamtsteuerlast⁵⁸⁶ nicht beeinflusst und lediglich zu einer Umverteilung zwischen Veräußerer und Erwerber führt, würde sie bei Altvermögen nicht nur die Gesamtsteuerlast erheblich erhöhen, sondern vor allem den Erwerber bei

⁵⁸³ Siehe dazu ausführlich Kapitel 2.4.4.

⁵⁸⁴ Zumindest jedenfalls bei Übertragungen zwischen nahen Angehörigen nach Rz 6625, EStRI 2000 sowie VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015, Rz 28.

⁵⁸⁵ Siehe dazu Beispiel 1 in Kapitel 2.4.4 bzgl den unterschiedlichen steuerlichen Ergebnissen von Teilentgeltlichkeit vs gemischten Schenkungen.

⁵⁸⁶ Daher sowohl die Steuer, die der Veräußerer entrichten muss, als auch jene, die der Erwerber bei einem späteren Weiterverkauf zu zahlen hätte.

einem späteren Verkauf benachteiligen. Dies könnte letztlich dazu führen, dass Familien mit Altvermögen eher von einer gemischten Schenkung an ihre Nachkommen absehen und stattdessen alternative Gestaltungsmodelle wählen, um die steuerlichen Vorteile des Altvermögens zu erhalten. Denkbare Optionen wären etwa die Einräumung eines lebenslangen Wohnrechts oder ein direkter Verkauf an einen fremden Dritten.

Das Ziel wäre somit, einerseits die steuerliche Begünstigung von Altvermögen aufrechtzuerhalten, und andererseits eine gesetzliche Regelung zu schaffen, welche sowohl Rechtssicherheit gewährleistet als auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip gerecht wird. Als alternativer Lösungsansatz zur vollständigen Einführung der Teilentgeltlichkeit in das EStG könnte eine differenzierte Regelung erwogen werden, bei der die Aufspaltung in Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit nur für Grundstücke gilt, die dem Neuvermögen zuzuordnen sind. Auf diese Weise könnten die im GrEStG bewährten Abgrenzungskriterien auch im EStG endlich eine klare und eindeutige Rechtsanwendung gewährleisten, ohne dabei die steuerlichen Vorteile von Altvermögen zu gefährden. Da künftig voraussichtlich einige Grundstücke aus dem Altvermögen entgeltlich veräußert und dadurch dem Neuvermögen zugerechnet werden, könnte diese Regelung auch als Übergangslösung dienen. MA nach wäre dies wohl die sachgerechteste Lösung, um endlich eine gesetzliche Regelung zu gemischten Schenkungen im EStG zu schaffen und die langanhaltende Debatte darüber zu beenden, ab welchem Prozentsatz von einer entgeltlichen Übertragung auszugehen ist. Damit würde auch der „Alles-oder-Nichts“-Grundsatz entfallen, nachdem eine gemischte Schenkung entweder vollständig der Unentgeltlichkeit oder der Entgeltlichkeit zugeordnet und entsprechend entweder ganz oder gar nicht besteuert wird. Im Ergebnis würde der Begriff der gemischten Schenkung bei Neuvermögen durch die Einführung der Teilentgeltlichkeit im EStG ersetzt werden.

Wenngleich die Einführung der Teilentgeltlichkeit für Neuvermögen als gute alternative Lösung erscheint, würde sie mA nach für gemischte Schenkungen iR einer vorweggenommenen Erbfolge jedoch weiterhin zu keinem sachgerechten Ergebnis führen. Wie bereits mehrfach dargelegt, erscheint mir die Besteuerung einer Grundstücksübertragung vom Erblasser an zukünftige Erben mit gleichzeitigen Ausgleichszahlungen als nicht gerechtfertigt, weil es nicht einem „echten“ Veräußerungsgeschäft entspricht und die Einkünfte dem Erblasser nicht direkt zufließen. Insbesondere da Erbschaften in Österreich nicht besteuert werden⁵⁸⁷, wirkt es widersprüchlich, Ausgleichszahlungen bei vorweggenommenen Erbschaften hingegen sehr wohl zu besteuern. Ein anschauliches Beispiel

⁵⁸⁷ Erbschaften sind seit dem 01.08.2008 in Österreich nicht mehr zu versteuern, siehe uA *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁸ Rz 953 f.

hierfür liefert der im Rahmen der Arbeit bereits mehrfach zitierte VwGH Fall aus 2021,⁵⁸⁸ bei dem die Eltern zur Steuer herangezogen wurden, obwohl sie ihr Grundstück nicht veräußern, sondern lediglich ihr Erbe zu Lebzeiten unter ihren Kindern aufteilen wollten. Da die Beurteilung solcher Fälle jedoch häufig stark einzelfallabhängig ist und, wie bereits erwähnt, eine objektive Regelung im Sinne der Rechtssicherheit vorteilhaft wäre, gestaltet es sich schwierig, eine allgemeingültige Bestimmung für vorweggenommene Erbfolgen zu schaffen. Die Einführung des Tatbestandes der Teilentgeltlichkeit würde jedoch zumindest gewährleisten, Eltern unabhängig von der Anzahl ihrer Kinder gleich zu behandeln. Bisher werden Eltern mit bis zu drei Kindern begünstigt, weil bei Ausgleichszahlungen die Entgeltlichkeitsgrenze von 75% nicht überschritten wird. Erst ab vier Kindern führt eine faire Aufteilung automatisch zur Überschreitung dieser Grenze und somit zu einer entgeltlichen und steuerpflichtigen Veräußerung. Die Einführung der Teilentgeltlichkeit würde daher zumindest diese Ungleichbehandlung beseitigen, da der entgeltliche Anteil unabhängig von der Anzahl der Kinder und der Höhe der Ausgleichszahlungen besteuert werden würde.

Die im GrEStG bereits geltende Teilentgeltlichkeit verfolgt u.a. das Ziel, den Übergang zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Rechtsgeschäften zu „glätten“.⁵⁸⁹ Eine Einführung der Teilentgeltlichkeit im EStG würde ebenfalls dazu führen, die unterschiedlichen Steuerbelastungen bei unentgeltlichen und entgeltlichen Übertragungen abzumildern. Würden daher Grundstücksübertragungen mit einem Gegenleistungswert zwischen 25% und 75% im EStG ebenso als teilentgeltlich eingestuft werden, so käme es bereits in diesem Bereich zu einer Besteuerung des entgeltlichen Teils. Folglich wäre eine Grundstücksübertragung zwischen nahen Angehörigen nicht wie bisher bis zu einem Gegenleistungswert von 75% von der ImmoESt befreit und bei Überschreitung dieser Grenze vollständig besteuert. Somit würde auch im EStG der Übergang „geglättet“ werden.

Ob und in welcher Form die Teilentgeltlichkeit zukünftig auch im EStG verankert wird, bleibt abzuwarten. Bei Einführung wären jedenfalls zahlreiche weitere Aspekte zu berücksichtigen, um eine möglichst sachgerechte Lösung gewährleisten zu können, was in der Praxis jedoch eine große Herausforderung darstellen würde.

5 Conclusio

Die Teilentgeltlichkeit bei Grundstücksübertragungen ist im österreichischen Steuerrecht ein durchaus schwieriges und komplexes Thema, das jedoch von großer Bedeutung ist. Gerade bei Grundstücksübertragungen kommt es nicht selten zu Vertragsgestaltungen, die sowohl unentgeltliche

⁵⁸⁸ VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

⁵⁸⁹ Siehe Rief in Marschner/Stefaner, StRef 2015/2016, Rz 5/59.

als auch entgeltliche Komponenten beinhalten. Insbesondere aufgrund von Wohn- und Nutzungsrechten sowie Ausgleichszahlungen iZm vorweggenommenen Erbfolgen ergeben sich häufig Situationen, in denen weder von einem vollständig entgeltlichen noch von einem vollständig unentgeltlichen Vertrag ausgegangen werden kann. Während das EStG solche gemischten Verträge als gemischte Schenkungen bezeichnet, spricht das GrEStG schlicht und einfach von Teilentgeltlichkeit. Ebenso unterschiedlich wie die Begriffsbestimmung ist auch die steuerliche Beurteilung der beiden Gesetze. Es handelt sich jedoch beim EStG und beim GrEStG um zwei unterschiedliche Gesetze mit unterschiedlichen Regelungsinhalten. Während nämlich das EStG mit der ImmoESt darauf abzielt, die Veräußerung von Grundstücken zu besteuern, knüpft das GrEStG nicht an die Veräußerung, sondern an den Übergang von Grundstücken an.⁵⁹⁰ Aus diesem Grund kommt es im EStG auch nur bei tatsächlichen Veräußerungen zu einer Besteuerung, daher bei solchen, die auch das Kriterium der Entgeltlichkeit erfüllen.⁵⁹¹ Anders verhält es sich im GrEStG, wo auch unentgeltliche Übertragungen – wenn auch begünstigt – besteuert werden.⁵⁹² Obwohl daher beide Gesetze sehr unterschiedliche Ziele verfolgen und auch an unterschiedlichen Merkmalen anknüpfen, spielt die Abgrenzung zwischen unentgeltlichen und entgeltlichen Grundstücksübertragungen für beide eine zentrale Rolle. Besonders wichtig sind insbesondere jene Fälle, welche sich weder dem einen noch dem anderen Kriterium vollständig zuordnen lassen.

Im EStG sind weder der Begriff der Teilentgeltlichkeit noch jener der gemischten Schenkung gesetzlich verankert. Viel eher ergibt sich der Begriff der gemischten Schenkung aus der ständigen Rsp des VwGH⁵⁹³ und auch aus den EStR⁵⁹⁴. Aufgrund des Fehlens einer gesetzlichen Definition gibt es auch keine eigenen Rechtsfolgen, die auf gemischte Grundstücksübertragungen anzuwenden sind. Gemischte Schenkungen werden somit der Unentgeltlichkeit zugeordnet, wodurch die Rechtsfolgen unentgeltlicher Grundstücksübertragungen zur Anwendung kommen. Die Frage, ab wann eine Übertragung als unentgeltlich oder entgeltlich gilt, ist daher bereits seit Jahrzehnten ein zentrales Thema im EStG. Dieses Thema rückte durch das jüngste VwGH-Erkenntnis vom 16.11.2021 erneut in den Fokus. Der VwGH ersetzte die bisher angenommene 50%-Grenze⁵⁹⁵ durch eine 75%-Grenze und betont den subjektiven Parteiwillen.⁵⁹⁶ Im Gegensatz dazu orientiert sich die seither angepasste Rz 6625 der EStRI bei Übertragungen, die nach diesem Erkenntnis erfolgen, ausschließlich an der

⁵⁹⁰ Siehe dazu § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400 zum EStG sowie *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG 1987 Einleitung Rz 1 zum GrEStG.

⁵⁹¹ Gem § 30 Abs 1 EStG BGBl 1988/400.

⁵⁹² § 7 Abs 1 lit a TS 1 iVm Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁵⁹³ uA VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356.

⁵⁹⁴ EStR 2000, Rz 6625.

⁵⁹⁵ Welche aus der Rentenbesteuerung übernommen wurde.

⁵⁹⁶ Siehe VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

objektiven 75%-Abgrenzung.⁵⁹⁷ Gegenleistungen, die lediglich 25% des Werts des übertragenen Wirtschaftsguts ausmachen, werden stets als unentgeltlich eingestuft. Wertverhältnisse zwischen der 25%- und 75%-Grenze – also „teilentgeltliche“ Übertragungen – werden bei nahen Angehörigen automatisch der Unentgeltlichkeit zugeordnet. Beträgt die Gegenleistung jedoch mind 75% des Wertes des übertragenen Wirtschaftsgutes, so liegt jedenfalls Entgeltlichkeit vor.⁵⁹⁸ Damit wird der vom VwGH aufgestellten 75%-Grenze Rechnung getragen. Ob diese Regelung jedoch auch auf Übertragungen unter fremden Dritten anzuwenden ist, bleibt unklar.⁵⁹⁹ Fest steht jedoch, dass gemischte Schenkungen weiterhin keinen eigenen Tatbestand im EStG darstellen, weshalb Grundstücksübertragungen entweder vollständig oder gar nicht durch die ImmoESt besteuert werden – selbst dann, wenn der teilentgeltliche Anteil nicht unerheblich ist.

Ganz anders ist diesbezüglich die Rechtslage im GrEStG. Dieses Gesetz knüpft nämlich nicht an ein Veräußerungsgeschäft an, weshalb das Kriterium der Entgeltlichkeit für die Anwendung nicht maßgebend ist. So werden auch unentgeltliche Grundstückserwerbe der Besteuerung durch das GrEStG unterzogen. Bis 2016 spielte das Näheverhältnis der am Grundstückserwerb beteiligten Personen eine zentrale Rolle, weil je nach Näheverhältnis unterschiedliche Steuersätze zur Anwendung kamen. Erst mit dem StRefG 2015/16 rückte das Kriterium der Entgeltlichkeit im GrEStG stark in den Vordergrund. Seither hängt die Höhe der Steuerlast davon ab, ob die Übertragung unentgeltlich, entgeltlich oder teilentgeltlich erfolgt. Der Tatbestand der Teilentgeltlichkeit wurde damit erstmals im GrEStG gesetzlich verankert. Gleichzeitig wurden klare Prozentsätze eingeführt, um die drei Übertragungsarten eindeutig voneinander abzugrenzen: Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn der Gegenleistungswert bis zu 30% beträgt, Teilentgeltlichkeit bei einem Gegenleistungswert zwischen 30% und 70%, und Entgeltlichkeit ab einem Gegenleistungswert von 70%.

Ähnlich wie im EStG werden jedoch auch im GrEStG Erwerbe unter nahen Angehörigen bevorzugt behandelt, indem unabhängig von der Höhe der Gegenleistung stets ein unentgeltlicher (und somit steuerlich begünstigter) Erwerb angenommen wird. Im Unterschied zum EStG wird der Begriff der Teilentgeltlichkeit im GrEStG als eigener Tatbestand gesetzlich verankert. Folglich werden teilentgeltliche Erwerbe auch nicht als Teil der Unentgeltlichkeit betrachtet, sondern als eigenständiger Rechtsfall, an den auch eigene Rechtsfolgen anknüpfen. Bei teilentgeltlichen Grundstücksübertragungen erfolgt nach dem GrEStG eine Aufspaltung: Der unentgeltliche Teil wird wie ein unentgeltlicher Erwerb behandelt, während der entgeltliche Teil entsprechend als entgeltlicher

⁵⁹⁷ EStR 2000, Rz 6625.

⁵⁹⁸ Siehe dazu EStR 2000, Rz 6625.

⁵⁹⁹ Da sich weder der VwGH noch die EStR dazu äußern, siehe zu der in der Literatur vertretenen Meinung Kapitel 2.4.3.2.

Vorgang gilt.⁶⁰⁰ Somit wird jeder Teil für sich der dementsprechenden Besteuerung unterzogen – ähnlich wie im deutschen Steuerrecht.⁶⁰¹

Während das EStG somit gemischte Schenkung der Unentgeltlichkeit zuordnet, spaltet das GrEStG teilentgeltliche Grundstücksübertragungen in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil auf. Obwohl beide Gesetze unterschiedliche Vorgänge regeln, führt eine Grundstücksveräußerung häufig zur Besteuerung sowohl durch die ImmoESt als auch die GrESt. Ein Vergleich der beiden Gesetze ist daher unvermeidbar, zumal das Thema der Teilentgeltlichkeit im EStG seit langem Fragen aufwirft, während es im GrEStG klar definiert ist. Abgesehen von den – auch wenn nur minimal – abweichenden Prozentgrenzen kommt es im EStG und GrEStG im Ergebnis zu sehr unterschiedlichen Regelungen. Im EStG ist aufgrund der Zuordnung von gemischten Schenkungen zur Unentgeltlichkeit bei Übertragungen unter nahen Angehörigen im Ergebnis lediglich die 75%-Grenze maßgeblich. Im Gegensatz dazu nimmt das GrEStG bei Erwerben unter nahen Angehörigen stets Unentgeltlichkeit an, weshalb die Prozentgrenzen in diesen Fällen somit keine Rolle spielen.⁶⁰² Bei Übertragungen zwischen fremden Dritten sieht das GrEStG dagegen eine klare Abgrenzung zwischen unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich vor, während im EStG die Literatur von einer 25%-Grenze ausgeht.⁶⁰³ Gerade durch die Definition der Teilentgeltlichkeit im GrEStG wird für jede Sachverhaltsvariante eine klare Lösung geschaffen. Im EStG hingegen führt die Zuordnung gemischter Schenkungen zur Unentgeltlichkeit oft zu keiner vollständig zufriedenstellenden Lösung. Insbesondere die Übernahme der Anschaffungskosten des Übergebers sehe ich sehr kritisch, da sie in vielerlei Hinsicht zu keiner sachgerechten Lösung führt.⁶⁰⁴ Wie bereits aufgezeigt, kann dadurch nämlich der Erwerber seine Anschaffungskosten nicht als solche ansetzen, wodurch er bei einem späteren Weiterverkauf steuerlich deutlich schlechter gestellt wird. Eine mögliche Lösung wäre es daher die Teilentgeltlichkeit, welche bereits im GrEStG bei Erwerben unter fremden Dritten gilt, ebenso in das EStG einzuführen. Dies würde einerseits Rechtssicherheit schaffen und andererseits dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen. Die Regelung über die Übernahme des Anschaffungszeitpunkts des Übergebers würde demnach entfallen und folglich könnten jeweils die tatsächlichen Anschaffungskosten angesetzt werden. Gleichzeitig würde aber dadurch auch die günstigere Besteuerung von Altvermögen entfallen,

⁶⁰⁰ Knotzer/Pinetz/Plansky in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG² § 7 Rz 7; siehe auch § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG BGBl 1987/309.

⁶⁰¹ Siehe zur deutschen Rechtslage Kapitel 2.4.6.

⁶⁰² Unentgeltlichkeitsfiktion nach § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG BGBl 1987/309.

⁶⁰³ Zur Abgrenzung im GrEStG siehe § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG BGBl 1987/309; zur Fachmeinung im EStG bzgl Grundstücksübertragungen zwischen fremde Dritten siehe vA Engelmann, NZ 2023/6, 274; siehe auch Schuchter-Mang/Urnik, JEV 2023, 108.

⁶⁰⁴ Siehe dazu insbesondere Kapitel 2.4.4, das uA die Folgen der Übernahme des Anschaffungszeitpunktes beispielhaft darstellt bzw auch zum österreichischen Leistungsfähigkeitsprinzip Kapitel 2.4.5.

was wohl ebenso keine zufriedenstellende Lösung wäre. Alternativ wäre daher die Einführung der Teilentgeltlichkeit nur für Neuvermögen denkbar.

Grundsätzlich hat das jüngste VwGH Erkenntnis mit der 75%-Grenze eine –wenn auch nicht gesetzlich verankerte – Abgrenzungsregelung zur Unterscheidung zwischen Unentgeltlichkeit und Entgeltlichkeit im EStG geschaffen.⁶⁰⁵ Die daraufhin angepasste EStR⁶⁰⁶ sorgt seither ebenso für mehr Rechtssicherheit. Nichtsdestotrotz lässt diese ausgesprochene 75%-Abgrenzung viele Fragen offen und führt im Ergebnis zu keiner vollständig zufriedenstellenden Lösung. Der VwGH muss sich bei seinen Urteilen jedoch stets an die Gesetzeslage halten und hat mit seinem Erkenntnis lediglich Klarheit darüber geschaffen, ab wann nach § 30 EStG von einem Veräußerungsgeschäft auszugehen ist. Das Ergebnis seiner Entscheidung steht auch im Einklang mit der bisherigen Rsp und zeigt auf, dass die in den EStR festgelegte 50%-Abgrenzung des BMF falsch war. Viel eher wäre es daher nun Aufgabe des Gesetzgebers, die jahrzehntelange Debatte über gemischte Schenkungen zu beenden und eine gesetzliche Regelung diesbezüglich zu schaffen. Der Tatbestand der Teilentgeltlichkeit ist bereits seit 2016 im GrEStG verankert und auch in Deutschland herrscht seit Jahren das Trennungsprinzip.⁶⁰⁷ Vor diesem Hintergrund ist eine gesetzliche Regelung im EStG überfällig. ME wäre die Einführung der Teilentgeltlichkeit in das EStG in vielerlei Hinsicht eine sachgerechte Lösung. Auch wenn das GrEStG zwar an keine Veräußerung anknüpft und die Entgeltlichkeit somit grundsätzlich keine Rolle für die Besteuerung spielt, halte ich den in § 7 GrEStG festgelegte Abgrenzungsraster für sinnvoll. Durch die Aufspaltung in einen unentgeltlichen und entgeltlichen Teil würde jeder Teil für sich beurteilt und entsprechend besteuert werden. Der bisherige Ansatz von „Alles oder Nichts“ würde dementsprechend im EStG weichen müssen. Im Ergebnis würde zwar bei gemischten Grundstücksübertragungen stets ein Teil besteuert, gleichzeitig könnten aber auch höhere Anschaffungskosten angesetzt werden. Zudem würde ein klar definierter Abgrenzungsraster keinen Interpretationsspielraum lassen und somit zu einer einfacheren und einheitlichen Rechtsanwendung führen. Während daher das bereits im GrEStG bewährte Schema eine gute Alternative für das EStG darstellen könnte, würde dieser Lösungsansatz aufgrund der Regelungen zwischen Alt- und Neuvermögen erhebliche Folgen mit sich bringen. Um daher dem Steuerpflichtigen die steuerlichen Vorteile bei Altvermögen nicht zu entziehen, wäre ME die Einführung der Teilentgeltlichkeit im EStG nur für Neuvermögen eine denkbare Übergangslösung.

⁶⁰⁵ Siehe VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015.

⁶⁰⁶ EStR 2000, Rz 6625.

⁶⁰⁷ Zur deutschen Rechtslage siehe Kapitel 2.4.6.

Abschließend ist festzuhalten, dass sich hinter dem bloßen Begriff „Teilentgeltlichkeit“ ein äußerst umfassendes und vor allem komplexes Thema im österreichischen Steuerrecht verbirgt, das viele Fragen aufwirft. Während der Begriff bereits seit über acht Jahren fest im GrEStG verankert⁶⁰⁸ und auch in Deutschland⁶⁰⁹ vertreten ist, ist er dem EStG bis dato unbekannt. Auch wenn sich seit Jahren immer mehr Meinungen in der Literatur für eine Einführung der Teilentgeltlichkeit im EStG aussprechen⁶¹⁰, obliegt diese Entscheidung letztlich allein dem Gesetzgeber. Wenngleich durch das jüngsten VwGH Erkenntnis vom 16.11.2021 zumindest die bisher vertretene Annahme des BMF widerlegt und im Zuge dessen die 75%-Abgrenzung eingeführt wurde, so werden weiterhin gemischte Grundstücksübertragungen als gemischte Schenkungen der Unentgeltlichkeit zugeordnet. Nichtsdestotrotz hat das VwGH Erkenntnis das Thema der Teilentgeltlichkeit wieder stark in den Vordergrund gerückt und verdeutlicht seither, wie dringend eine gesetzliche Regelung in diesem Bereich notwendig ist. IdZ ist es unumgänglich, einen Blick auf das GrEStG zu werfen, in dem die Teilentgeltlichkeit seit 2016 nach dem Trennungsprinzip zu beurteilen ist. In jedem Fall bleibt nunmehr einfach abzuwarten, ob und wenn ja wie der Gesetzgeber den Begriff der Teilentgeltlichkeit ebenso im EStG verankern wird. Da es sich wie aufgezeigt jedoch um ein sehr umfassendes Thema handelt, das viele weitere Aspekte berührt und diese naturgemäß ebenso berücksichtigt werden müssen, bleibt es spannend, inwiefern die Teilentgeltlichkeit im EStG integriert wird. Fest steht, dass es für private Grundstücksübertragungen, die sowohl unentgeltliche als auch entgeltliche Elemente beinhalten, jedenfalls eine klare und eindeutige gesetzliche Regelung bedarf.

⁶⁰⁸ Seit Einführung des StRefG 2015/16 am 01.01.2016.

⁶⁰⁹ Siehe dazu BFH 29.06.2011 – IX R 63/10 sowie *Ratschow* in *Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ § 23 EStG Rz 156 bzw einfach Kapitel 2.4.6.

⁶¹⁰ Siehe dazu va *Beiser*, NZ 2013, 167 und *Kirchmayr/Achatz*, taxlex 2012, 169.

Literaturverzeichnis

Kommentare, Selbstständige Werke und Sammlungen

- N. Arnold* in *Arnold/Bodis* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Loseblatt (2022)
- Beiser*, Steuern²¹ (2023)
- Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), Kommentar zum EStG¹⁷ (2014) § 30 EStG
- Bodis/Hammerl/Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹³ (2024) § 30
- Brandis/Heuermann*, Ertragsteuerrecht¹⁷¹ (2024) § 23
- Doralt/Hohenwarter*, Steuerrecht²⁵ (2024)
- Dorazil/Takacs*, GrEStG⁴ (2004)
- Ehrke-Rabel*, elements Steuerrecht³ (2017)
- Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁸ (2019) GrEStG
- Fey*, Vorweggenommene Erbfolge in Beck'sches Steuer- und Bilanzrechtslexikon⁶⁹ (2024)
- Fuhrmann/Holubiczka* in *Artner/Kohlmaier* (Hrsg), Praxishandbuch Immobilienrecht⁴ (2023)
- Fuhrmann/Verweijen/Witt-Döring*, Immobilien vererben und verschenken² (2021)
- Kampitsch/Reinold* in *Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter* (Hrsg), Die Einkommensteuer III, Loseblatt (2024) § 30 EStG
- Kanduth-Kristen* in *Jakom* (Hrsg), EStG¹⁷ (2024) § 30 EStG
- Kirchmayr* in *Doralt/Ruppe* (Hrsg), Grundriss des österreichischen Steuerrechts I¹³ (2024) Einführung
- Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁷ § 31 EStG
- Klokar*, Die Zeit im Ertragsteuerrecht (2023)
- Knotzer/Pinetz/Plansky* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (2024)² § 7
- Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (2024)² § 1
- Nolz/Kohler/Mergreiter/Quantschnigg*, EStR Ausgabe Juli 1987 (1987)
- Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch (1993) § 29
- Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (2024)² § 4
- Rief*, Grunderwerbssteuer in *Marschner/Stefaner* (Hrsg), StRef 2015/2016 (2015)
- Ritz/Koran*, BAO⁷ (2021)
- Schaffer/Siller* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner* (Hrsg), Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz (2024)² § 5
- Schimmer/Stückler*, Die Grunderwerbsteuer nach dem Steuerreformgesetz 2015/2016 in *Hirschler/Jirousek/Melhardt/Nolz/Sutter/Urtz* (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015), 41
- Schubert/Hutzler* in *Beck*, Bilanzkommentar¹³ (2022), § 255 HGB
- Schubert/Pokorny/Schuch/Quantschnigg*, EStG-Handbuch² (1985)
- Steinhauser* in *Eberhartinger/Hirschler/Kanduth-Kristen/Niemann/Tumpel/Urnik* (Hrsg), Handbuch der österreichischen Steuerlehre (2024)

*Stoll, Rentenbesteuerung*⁴ (1997)

*Thunshirn, Die Immobilien-Ertragsteuer*³ (2018)

Unger in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke (Hrsg), EStG 36. Ergänzungslieferung (2021) § 30

*Pamperl, Leitfaden ImmoEST*2 (2020)

Wagner, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien seit dem 1.4.2012 in Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich (Hrsg), Immobilienbesteuerung⁵ (2021), 1

Beiträge in Festschriften

Zorn, Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung in Hirschler/Fuhrmann/Bernwieder (Hrsg), Umgründungen und Immobilien, in Festschrift für Gottfried Sulz (2022) 135

Beiträge in Fachzeitschriften

Atzmüller, Gemischte Schenkung - Beurteilung durch den VwGH, RdW 2022/108

Beiser, Die neue Immobilienertragssteuer (Teil 1), NZ 2013, 161

Beiser, Das Leistungsfähigkeitsprinzip - Irrweg oder Richtschnur?, ÖStZ 2000/806

Beiser, Die neue Immobilienbesteuerung idF AbgÄG 2012, SWK-Spezial 2013

Bodis, StRefG 2015/2016 – GrESTG-Änderungen und Auswirkungen auf Stiftungen, ZFS 2015, 185

Bodis, Veräußerungsgeschäfte und Entgeltlichkeitsgrenze, SWK 2022/7

Bodis/Hammerl, EStR Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung (I), RdW 2013, 357

Bodis/Schlager, Grunderwerbsteuer: Alles bleibt besser, RWZ 2014, 133

Engelmann, Neue ImmoEST-Regelungen bei gemischten Verträgen, NZ 2023/99

Doralt, Die Versorgungsrente – ein Steuersparmodell, RdW 1998, 517

Fellner, Zur Verfassungswidrigkeit des Einheitswerts des Grundvermögens, ÖStZ 2013/6

Kirchmayr/Achatz, Gemischte Schenkungen im Rahmen der Grundstücksbesteuerung Neu, taxlex 2012, 169

Komarek, GrESTG: Bemessungsgrundlage und Tarif bei (teil-)entgeltlichen und unentgeltlichen Übertragungen vor und nach dem StRefG 2015/2016, JEV 2015, 86

Kühbacher, Das Leistungsfähigkeitsprinzip auf nationaler und gemeinschaftsrechtlicher Ebene, RdW 2009, 150

Lang, Die Neuregelung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes, SWK 2014, 641

Leitner/Urtz in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer Update 2013² – Private Grundstücksveräußerungen, ÖStZ Spezial 2013, 15

Mayr, Reichweite der VwGH-Entscheidung zur gemischten Schenkung, RdW 2023/63

Michaela Petritz-Klar/Michael Petritz, Steuerreform 2015/2016: Die Neuerungen in der Grunderwerbsteuer (Teil I), taxlex 2015, 272

Petriz/Taxacher, Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit in der Grunderwerbsteuer, taxlex 2023/75

Pölzl, Steuerreform 2015/2016: Die neue Grunderwerbsteuer FJ 2015, 199

Rohn, Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen unentgeltlicher Erwerbe vor und nach der Steuerreform 2015/16, JEV 2015, 78

Schlager, Praktische Fragen zur Entgeltlichkeit bei der vorweggenommenen Erbfolge und der Nachlassenteilung in SWK 16/2022, 694

Schuchter-Mang/Urnik, Steuerlich erfasste Erbteilungen im Lichte der aktuellen Judikatur des VwGH und des EStR-Wartungserlasses 2023, JEV 2023, 105

Zinnöcker/Mauk, Auswirkungen des VwGH Erkenntnisses Ro 2020/15/0015 auf die Beurteilung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit bei Übertragungen von Vermögensgegenständen, JEV 2023, 16

Zorn, VwGH: Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Übertragung, RdW 2021/183

Zorn, VwGH: ImmoESt erst ab 75 % Entgelt, RdW 2021/687

Zorn, Die ImmoESt-Mausefalle, RdW 2022, 135

Erlässe und Informationen des BMF

Einkommenssteuerrichtlinie 1984, Erlass des BMF vom 03.06.1985

Einkommenssteuerrichtlinie 2000, Erlass des BMF vom 08.11.2000, 06 0104/9-IV/6/00 idF BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 05.06.2013

Erlass des BMF vom 05.06.2013, BMF-010203/0252-VI/6/2013, Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2013

Erlass des BMF vom 13.05.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015

Erlass des BMF vom 31.03.2023, 2023-0.039.376, Einkommensteuerrichtlinien 2000 - Wartungserlass 2023

Einkommenssteuerrichtlinie 2000, Erlass des BMF vom 8.11.2000, 06 0104/9-IV/6/00 idF GZ 2023-0.871.819 vom 13.02.2024

BMF, Gemischte Schenkung einer Liegenschaft: Überwiegensprinzip, RdW 1992, 418

BMF, Abgrenzung zwischen Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit bei Schuldenübernahme, RdW 1996, 44

Erläuterungen zu Regierungsvorlagen

Regierungsvorlage – Erläuterungen, 684 BlgNR 25 GP.

Regierungsvorlage – Erläuterungen, 1680 BlgNR 24 GP.

Regierungsvorlage – Vorblatt und Erläuterungen, 1680 BlgNR 24 GP.

Regierungsvorlage – Erläuterungen, 1766 BlgNR 20 GP.

Schreiben des BMF (Deutschland)

Ertragsteuerliche Behandlung der vorweggenommenen Erbfolge; Anwendung des Beschlusses des Großen Senats vom 5. Juli 1990 (BStBl II S. 847), Schreiben des BMF vom 13.01.1993, IV B 3 - S 2190 - 37/92 BStBl 1993 I S 80

Judikaturverzeichnis

Verfassungsgerichtshof

VfGH 21.09.2011, G 34/11

VfGH 27.11.2012, G 77/12

Verwaltungsgerichtshof

VwGH 18.09.1964, 1118/64

VwGH 28.10.1965, 254/65

VwGH 21.10.1966, 1484/65

VwGH 3.3.1967, 0721/66

VwGH 28.01.1981, 1427/79

VwGH 21.02.1985, 84/16/0019

VwGH 28.04.1987, 86/14/0175

VwGH 23.10.1990, 90/14/0102

VwGH 19.5.1993, 91/13/0224

VwGH 30.08.1995, 94/16/0085

VwGH 18.10.1995, 95/13/0176

VwGH 25.2.1998, 97/14/01412

VwGH 26.01.1999, 98/14/0045

VwGH 18.2.1999, 97/15/0021

VwGH 29.10.2003, 2001/13/0211

VwGH 04.12.2003, 2003/16/0108

VwGH 25.08.2005, 2005/16/0104

VwGH 24.6.2009, 2007/15/0113

VwGH 29.07.2010, 2006/15/0356

VwGH 31.3.2011, 2008/15/0215

VwGH 23.04.2014, 2010/13/0139

VwGH 04.09.2014, 2011/15/0135

VwGH 02.10.2014, 2011/15/0192

VwGH 18.02.2021, Ra 2019/15/0052

VwGH 16.11.2021, Ro 2020/15/0015

Oberster Gerichtshof

OGH 23.2.1983, 7 Ob 671/85

OGH 26.1.1984, 6 Ob 620/82

OGH 18.10.2001, 6 Ob 175/01f

Bundesfinanzgericht

BFG 22.01.2004, RV/2096-L/02

BFG 06.10.2016, RV/4100371/2016

BFG 28.9.2017, RV/7101653/2010

BFG 06.05.2020, RV 2100647/2018

BFG 03.09.2020, RN/5100001/2020

BFG 09.11.2020, RV/7105161/2015

BFG 20.4.2021, RV/5101325/2019

BFG vom 29.12.2022, RV/5100292/2022

Bundesfinanzhof (Deutschland)

BFH 29.06.2011 – IX R 63/10