

taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR STEUERRECHT

Schwerpunkt

Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit im Steuerrecht

- > Einkommensteuer
- > Umsatzsteuer
- > Grunderwerbsteuer
- > Zuwendungen der Privatstiftung an Begünstigte



ENTGELTLICHKEIT UND UNENTGELTLICHKEIT IM STEUERRECHT

Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit in der Einkommensteuer

BEITRAG. Mit Erkenntnis vom 16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015, hat der VwGH die bis dahin von Verwaltungspraxis und Literatur vertretene „Überwiegensregel“ abgelehnt und neue Linien für die Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen im Ertragsteuerrecht gezogen. Der Beitrag stellt diese sowie die Umsetzung in den EStR 2000¹⁾ dar und geht näher auf die Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit von Grundstücksübertragungen im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge bzw Erbauseinandersetzung ein. taxlex 2023/73



Univ.-Prof. Dr. **Sabine Kanduth-Kristen**, LL.M., ist Universitätsprofessorin an der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt, Institut für Finanzmanagement, Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen und Mitglied der Forschungsgruppe anwendungsorientierte Steuerlehre (FAST).

A. Erkenntnis des VwGH

Bei einer Gegenleistung von 75% oder mehr des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts liegt idR eine entgeltliche Übertragung vor.

Im Ertragsteuerrecht sind gemischte Vorgänge unter Zugrundelegung der sog Einheitstheorie nach ihrem prägenden Gehalt unter Beachtung der subjektiven (Schenkungsabsicht) und objektiven Elemente (Wertverhältnis) insgesamt entweder als Schenkung oder als Veräußerung zu qualifizieren.²⁾ Bis zu dem oa Erkenntnis des VwGH zogen Verwaltungspraxis und Schrifttum für die Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Erwerben – neben den subjektiven Kriterien – als objektives Kriterium die aus § 20 Abs 1 Z 4 EStG abgeleitete 50%-Grenze („Überwiegensregel“) heran, wonach bei einem Wertverhältnis von Gegenleistung zu Leistung von mehr als 50% unter Berücksichtigung des Gesamtcharakters des Geschäfts ein entgeltlicher Erwerb angenommen wurde. Ein unentgeltlicher Erwerb lag mit entsprechender Zuwendungsabsicht hingegen vor, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des gemeinen Wertes der Leistung ausmachte.³⁾ Im Erkenntnis vom 16. 11. 2021 hat der VwGH (erneut) ausgesprochen, dass eine gemischte Schenkung bei einem offensibaren Missverhältnis von Leistung und Gegenleistung und entsprechender Schenkungsabsicht der Parteien vorliegt, wobei das subjektive Element des „Bereichernwollens“ bei nahen Angehörigen (anders als zwischen Fremden) als gegeben vermutet werden kann. Bei gemischten Verträgen sind der Hauptzweck und der Gesamtcharakter des Geschäftes für die Einordnung als entgeltlich oder unentgeltlich maßgeblich. Weicht allerdings der Wert der Gegenleistung um nicht mehr als 25% vom Wert des übertragenen Wirtschaftsguts ab und liegen keine besonderen Umstände vor, die einen unentgeltlichen Gesamtcharakter nahelegen, ist nach Ansicht des VwGH ertragsteuerlich in der Regel von einem einheitlichen entgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen.

B. Umsetzung in den EStR 2000

Mit dem Wartungserlass 2023 wurde dem Erkenntnis des VwGH Rechnung getragen. In Rz 6625 in der Fassung des Wartungserlasses 2023 ist für Übertragungen ab dem 16. 11. 2021 vorgesehen, dass eine Veräußerung vorliegt, wenn die Gegenleistung zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts beträgt. Beträgt die Gegenleistung höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts, liegt eine unentgeltliche Übertragung vor. Ist die Gegenleistung höher als 25%, aber geringer als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts, ist zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgeschäft auszugehen. Zur Übertragung zwischen Fremden äußern sich die Richtlinien nicht ausdrücklich. Im Einleitungsabsatz der Rz 6625 wird allerdings angeführt, dass eine Schenkung „grundsätzlich nur bei Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen anzunehmen“ ist, denn „Fremde pflegen einander gewöhnlich nichts zu schenken“.

¹⁾ Einkommensteuerrichtlinien 2000, Erlass des BMF 06 0104/9-IV/6/00 idF des Wartungserlasses 2023, 2023-0.039.376 v 31. 3. 2023.

²⁾ Vgl ua *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) § 24 Tz 9.2; *Zorn in Doralt et al*, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 4 Tz 220/24.

³⁾ Siehe EStR 2000 Rz 6625 für Übertragungen vor dem 16. 11. 2021; *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Tz 104 und 113.

Vermögensübertragung	Gegenleistung ≤ 25% der Leistung	Gegenleistung > 25% und < 75% der Leistung	Gegenleistung ≥ 75% der Leistung
unter nahen Angehörigen	unentgeltlich	(grundsätzlich) unentgeltlich ⁴⁾	entgeltlich
unter Fremden	unentgeltlich ⁵⁾	keine explizite Aussage; Schenkungen unter Fremden als Ausnahme ⁵⁾	entgeltlich

Tabelle 1: Einordnung von Vermögensübertragungen gem EStR 2000 Rz 6625

An der Einordnung von Vermögensübertragungen gegen Renten hat sich nichts geändert.⁶⁾

Für Vermögensübertragungen unter (nahen) Angehörigen, die vor dem 16. 11. 2021 mit einer Gegenleistung zwischen 50% und 75% stattfanden, sieht Rz 6625 die Möglichkeit einer „Umqualifizierung“ von einem entgeltlichen in ein unentgeltliches Rechtsgeschäft vor, wenn

- ▶ der Steuerpflichtige die Übertragung als unentgeltlich qualifizierte, das Finanzamt sie hingegen unter Berufung auf die 50%-Grenze als entgeltlich beurteilte;
- ▶ nach dem Willen der Parteien im vorliegenden Fall tatsächlich eine unentgeltliche Übertragung zwischen Angehörigen vorgelegen ist;
- ▶ der Steuerpflichtige innerhalb der Ein-Jahres-Frist des § 299 BAO beantragt, die entsprechenden Bescheide aufzuheben bzw abzuändern, oder
- ▶ eine Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgt, wobei jedoch die geänderte Rechtsansicht infolge des VwGH-Urteils keinen Wiederaufnahmegrund darstellt.

Gingen die Parteien ursprünglich von einem entgeltlichen Geschäft aus, besteht keine Möglichkeit einer nachträglichen Umdeutung.

C. Grundstücksübertragungen im Zuge der Regelung der Vermögensnachfolge

1. Vorweggenommene Erbfolge

a) Einordnung als entgeltlich oder unentgeltlich

Das oa Erkenntnis des VwGH erging zu einem Fall der vorweggenommenen Erbfolge, bei dem die Tochter eine Liegenschaft von ihren Eltern übernahm und Ausgleichszahlungen an ihre drei Geschwister leistete. Nach Rz 6625 der EStR 2000 sind Ausgleichszahlungen an andere Erbberechtigte im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge nur dann ertragsteuerlich relevant, wenn sie aus der Vermögenssphäre des Übernehmers geleistet werden. Die Zahlungen gelten als Gegenleistung an den oder die Übergeber (Abkürzung des Zahlungsweges) und sind im Falle der Entgeltlichkeit bei diesem bzw diesen als Veräußerungserlös iZm der Grundstücksübertragung zu erfassen.⁷⁾ Für die Abgrenzung von entgeltlichen und unentgeltlichen Vorgängen ist die Summe der Ausgleichszahlungen aus der Vermögenssphäre des Übernehmers dem gemeinen Wert der übertragenen Liegenschaft gegenüberzustellen.

Aufgrund der vom VwGH genannten 75%-Grenze sind – unter der Voraussetzung, dass sich der Wertausgleich am gemeinen Wert der Liegenschaft orientiert, keine Schulden übernommen werden, und die Zahlungen aus der Vermögenssphäre

des Übernehmers stammen – in Konstellationen, die dem VwGH-Sachverhalt vergleichbar sind, Übertragungen bei Familien mit vier oder mehr Kindern als entgeltlich einzustufen (Ausgleichszahlungen von 75% oder mehr an die Geschwisterkinder), während bei Familien mit zwei oder drei Kindern Unentgeltlichkeit gegeben ist (Ausgleichszahlungen von 50% an ein Geschwisterkind bzw 66,66% an zwei Geschwisterkinder).

Bei einer vorweggenommenen Erbfolge gelten die Ausgleichszahlungen an Erbberechtigte aus der Vermögenssphäre des Übernehmers als Gegenleistung an den Übergeber.

Zur Behandlung von Schuldübernahmen im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge äußern sich die EStR nicht ausdrücklich. Nach allgemeinen Regelungen ist bei privaten Grundstücksübertragungen eine Schuldübernahme für die

Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit als Teil der Gegenleistung zu berücksichtigen.⁸⁾ Bei der Ermittlung der Wertrelationen kürzt die übernommene Verbindlichkeit den Wert der Liegenschaft nicht,⁹⁾ vielmehr sind dem Wert der Liegenschaft die Schuldübernahme und allfällige weitere (Ausgleichs-)Zahlungen gegenüberzustellen. Bei Grundstücksübertragungen unter Lebenden innerhalb der Familie mit wertäquivalenten Ausgleichszahlungen wäre bei zwei erbberechtigten Kindern Entgeltlichkeit gegeben, wenn die übernommenen Schulden als zusätzliche Gegenleistung an den Übergeber 50% (oder mehr) des Liegenschaftswertes erreichen.¹⁰⁾

⁴⁾ Zinnöcker/Mauk (Auswirkungen des VwGH-Erk Ro 2020/15/0015 auf die Beurteilung von Entgeltlichkeit/Unentgeltlichkeit bei Übertragungen von Vermögensgegenständen, JEV 2023, 16 [18]) weisen darauf hin, dass sich der VwGH zu dieser Konstellation ebenfalls nicht ausdrücklich geäußert hat, so dass für die Beurteilung als entgeltlich oder unentgeltlich die in der Judikatur entwickelten Kriterien heranzuziehen sind. Nach Zorn (Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung, in FS Sulz [2022] 135 [150]) wird bei nahen Angehörigen im Falle einer Gegenleistung von weniger als 75% auf den subjektiven Schenkungswillen geschlossen.

⁵⁾ Nach Zorn (Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung, in FS Sulz [2022] 135 [150]) kommen hingegen „Schenkungen und vorweggenommenen Erbfolgen überhaupt [nur] in Betracht“, „wenn es um Vermögensübertragungen zwischen Personen geht, die zueinander in einem persönlichen Naheverhältnis stehen“.

⁶⁾ Der VwGH (16. 11. 2021, Ro 2020/15/0015) hat ausgesprochen, dass sich die mit dem Steuerreformgesetz 2000 vorgenommene Ergänzung des § 20 Abs 1 Z 4 EStG nur auf Rentengeschäfte bezieht (zum Hintergrund s Zorn, Entgeltlichkeit oder Unentgeltlichkeit der Grundstücksübertragung, in FS Sulz [2022] 135 [138 ff]). Zur Behandlung von Übertragungsvorgängen gegen Renten s ua EStR 2000 Rz 7001ff.

⁷⁾ Kritisch zur ertragsteuerlichen Erfassung von privaten Immobilienübertragungen im Familienverband im Zuge vorweggenommener Erbfolgen und für die Behandlung als steuerneutral bei entsprechender Schenkungsabsicht (unabhängig von der Höhe allfälliger Ausgleichszahlungen analog zu Ehescheidungen) Kühner/Baumgartner, Immobilienertragsteuer und Selbstberechnung für Notare, SWK 2012, 1274 (1280 FN 19).

⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6624 und 6625a.

⁹⁾ Keine Gegenleistung liegt hingegen bei der Einräumung eines Nutzungsrechts anlässlich der Übertragung oder bei Übernahme eines bereits verbücherten Nutzungsrechts vor (vgl EStR 2000 Rz 6624). Die Übernahme eines bestehenden, schuldrechtlich eingeräumten und nicht verbücherten Nutzungsrechts gilt hingegen als Übernahme einer Verbindlichkeit und damit als Gegenleistung (vgl EStR 2000 Rz 6642).

¹⁰⁾ Dies ergibt sich mathematisch wie folgt: Liegenschaftswert: 100; Schuldübernahme: x; Ausgleichszahlung Kind A an Kind B: (100-x)/2; Gegenleistung: (x + [(100-x)/2]) = (x/2 + 50); eine Gegenleistung von 75% ergibt sich somit bei x = 50 (dh 50% des Wertes der Liegenschaft): x/2 + 50 = 75 ergibt x = 50.

Nach EStR 2000 Rz 6625, gilt die Verpflichtung, einen allfälligen Veräußerungserlös mit anderen Erbberechtigten zu teilen, nicht als Verpflichtung zur Leistung einer Ausgleichszahlung aus der eigenen Vermögenssphäre. Die Übertragung der Liegenschaft erfolgt mangels weiterer Gegenleistungen unentgeltlich. Die spätere Veräußerung durch den Übernehmer führt zu Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen, wobei die teilweise Weitergabe des Verkaufserlöses an andere Erbberechtigte den Veräußerungsüberschuss als steuerlich unbeachtliche Einkommensverwendung nicht berührt.

b) Ermittlung der Gegenleistung bei Entgeltlichkeit

Liegt aufgrund der unter a) genannten Kriterien eine entgeltliche Übertragung vor, ergibt sich die Gegenleistung aus den insgesamt geleisteten Abfindungszahlungen. Diese sind dem Übergeber der Liegenschaft als Veräußerungserlös zuzurechnen. Eine mit der Übertragung in Zusammenhang stehende Schuldübernahme gilt ebenfalls als Veräußerungserlös.

c) Rechtsfolgen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung im Überblick

Die Rechtsfolgen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung einer privaten Liegenschaft im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge können komprimiert wie in Tabelle 2 auf der folgenden Seite dargestellt werden.

2. Erbauseinandersetzung

a) Einordnung als entgeltlich oder unentgeltlich

Nach stRsp des VwGH¹¹⁾ treten die Erben aus steuerlicher Sicht mit dem Todestag in die Rechtsstellung des Erblassers ein.¹²⁾ Bis zur Rechtskraft der Einantwortung bilden die Erben eine Miteigentumsgemeinschaft in Bezug auf die im Nachlass befindlichen Wirtschaftsgüter; im Falle eines erblasserischen Betriebs besteht zwischen den Erben bis zu dem Zeitpunkt eine Mitunternehmerschaft.¹³⁾

Eine Erbauseinandersetzung vor der Einantwortung ist steuerneutral,¹⁴⁾ wenn Nachlassgegenstände aufgeteilt und keine Ausgleichszahlungen mit nachlassfremden Mitteln erfolgen. Ausgleichszahlungen mit im Nachlass enthaltenem Barvermögen (nachlasseigenen Mitteln) sind somit unschädlich.¹⁵⁾ Die einschlägige Rsp des VwGH zur Abfindung aus nachlassfremden Mitteln betrifft bislang die Erbauseinandersetzung in Bezug auf Betriebsvermögen. Wird ein Betrieb vererbt und übernimmt bei mehreren berufenen Erben nur ein Erbe den Betrieb gegen Abfindung der Miterben aus nachlassfremden Mitteln, so erzielen die weichen Erben nach der Rsp des VwGH¹⁶⁾ in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen den auf sie entfallenden Betriebsvermögensanteilen und der erhaltenen Abfindung einen Veräußerungsgewinn.¹⁷⁾ Beim abfindenden Erben liegt hinsichtlich der Betriebsvermögensanteile der Miterben eine Anschaffung vor, allfällige Verbindlichkeiten aus den Abfindungen sind Betriebsschulden.¹⁸⁾ Eine Belastung des Erben mit Legaten oder Pflichtteilsansprüchen führt hingegen zu keiner Anschaffung, die daraus resultierenden Verbindlichkeiten sind privater Natur.¹⁹⁾ Wird bei einer Realteilung des Nachlasses ein Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln bloß in einer Relation geleistet, die am Charakter der Aufteilung nichts ändert, führt dies zu keinem Veräußerungsvorgang.²⁰⁾

Dieselben Grundsätze für die Beantwortung der Frage, ob ein Veräußerungsvorgang vorliegt, müssen infolge der seit 1. 4. 2012 bestehenden Steuerhängigkeit von Grundstücken

(und Kapitalvermögen) wohl auch im außerbetrieblichen Bereich gelten.²¹⁾

Nach EStR 2000 Rz 134b idF des Wartungserlasses 2023 gilt bei einem Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln für die Übertragung eines Anteils an einem Nachlassgegenstand ab dem 16. 11. 2021 in Bezug auf die Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit Folgendes:

- ▶ Eine Veräußerung liegt vor, wenn die Gegenleistung (Anm: Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln) zumindest 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts (bzw des übertragenen Anteils daran) beträgt.
- ▶ Beträgt die Gegenleistung (Anm: Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln) höchstens 25% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts (bzw des übertragenen Anteils daran), liegt eine unentgeltliche Übertragung vor.
- ▶ Ist die Gegenleistung (Anm: Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln) höher als 25%, aber geringer als 75% des gemeinen Wertes des übertragenen Wirtschaftsguts (bzw des übertragenen Anteils daran), ist zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von einem unentgeltlichen Rechtsgehens auszugehen.

¹¹⁾ Vgl VwGH 26. 5. 1998, 93/14/0191 mwH; VwGH 29. 6. 2005, 2002/14/0146; VwGH 20. 12. 2012, 2010/15/0029.

¹²⁾ Werden mit dem Vermögen Einkünfte erzielt, gehen diese ab dem Todestag auf den oder die Erben über, der Zeitpunkt der Einantwortung ist für die Einkünftezurechnung unmaßgeblich. Nach der Rsp des VwGH (20. 4. 2004, 2003/13/0160 mwH) sind allerdings „Abmachungen der Erben darüber, wem die Einkünfte aus der Verlassenschaft bis zur Einantwortung zufließen sollen, steuerlich grundsätzlich (auch rückwirkend) anzuerkennen, soweit sie nicht einen Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes im Sinne des § 22 BAO darstellen“.

¹³⁾ Siehe EStR 2000 Rz 134a.

¹⁴⁾ Nach der Einantwortung ist eine derartige Aufteilung nicht mehr möglich (s *Fraberger/Kampitsch*, Steuerliche Fragestellungen bei erbrechtlichen Immobilienerwerben, JEV 2016, 67 [72]). Bei „Erteilungen“ nach der Einantwortung liegen hinsichtlich (außerhalb einer Realteilung) getauschter Wirtschaftsgüter Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge vor (vgl *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG [17. Lfg Juli 2014] § 30 Tz 102; *Beiser*, Die neue Grundstücksbesteuerung bei Erbteilungen bis zur Einantwortung, RdW 2012, 746 [749], und *ders*, Die neue Immobilienbesteuerung [Teil II] NZ 2013, 193 [203]).

¹⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134b. Zur Realteilung des Nachlasses s auch *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 409.

¹⁶⁾ VwGH 26. 5. 1998, 93/14/0191.

¹⁷⁾ Eine Wertgrenze zieht der VwGH in dem Erkenntnis nicht ein (aus dem Grund krit zur Regelung in den EStR *Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [17. Lfg 2014] Rz 220/25; *Hirschler/Reinold in Hofstätter/Reichel*, EStG [65. Lfg Dezember 2017] § 4 Abs 3a Tz 30). In dem dem Erkenntnis zugrunde liegenden Sachverhalt wurden im Nachlass enthaltene Privatliegenschaften von den Erben zu den gesetzlichen Erben übernommen. Den Betrieb übernahm ein Erbe gegen Leistung von Abfindungen an die Miterben, die auf Basis eines vereinbarten Übernahmepreises bemessen wurden, in sein Alleineigentum.

¹⁸⁾ Siehe auch *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 409.

¹⁹⁾ Vgl *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 409.

²⁰⁾ Vgl *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 409 mit Hinweis auf VwGH 22. 12. 1976, 1688/74.

²¹⁾ Vgl *Mayr/Gensluckner in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (23. Lfg November 2022) § 6 Rz 409. Kritisch zur ertragsteuerlichen Erfassung von Erbteilung in Bezug auf Privatvermögen und für die (generelle) Behandlung als steuerneutral (weil über das Ziel der Immobilienertragsteuer hinauschießend) *Kührer/Baumgartner*, Immobilienertragsteuer und Selbstberechnung für Notare, SWK 2012, 1274 (1280).

Übertragung	Übergeber	Übernehmer
entgeltlich	<ul style="list-style-type: none"> - private Grundstücksveräußerung; - Veräußerungserlös = Ausgleichszahlungen an die Geschwister zuzüglich einer allfälligen Schuldübernahme; - ggf Hauptwohnsitzbefreiung (Grund und Boden und Gebäude); - ggf Herstellerbefreiung (Gebäude); - Altvermögen: pauschale Einkünfteermittlung; ggf Nachversteuerung von in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen innerhalb von 15 Jahren vor der Veräußerung bei vermieteten Grundstücken; - bei vermieteten Grundstücken können verteilte 15tel für Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen ab der Veräußerung nicht mehr geltend gemacht werden (volles 15tel im Jahr der Veräußerung²²⁾, Berücksichtigung bei der Ermittlung des Veräußerungsüberschusses bei Regeleinkünfteermittlung; - restliche 15tel für Instandhaltungsaufwendungen sind in den folgenden Kalenderjahren nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.²³⁾ 	<ul style="list-style-type: none"> - Anschaffungskosten (AK) = Ausgleichszahlungen an die Geschwister,²⁴⁾ zuzüglich allfälliger Schuldübernahme; - GrESt = Anschaffungsnebenkosten (ANK); - Anschaffungszeitpunkt: Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts; - Grundstück = Neuvermögen; - bei nachfolgender Vermietung: beschleunigte Gebäude-AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 lit e EStG ist möglich; Basis = AK plus ANK; - im Falle einer (unmittelbaren) Weiterveräußerung: <ul style="list-style-type: none"> - volle Erfassung des „eigenen“ Anteils (Differenz gemeiner Wert und Ausgleichszahlungen/Schuldübernahme); - keine Herstellerbefreiung; - Hauptwohnsitzzeiten laufen ab dem Anschaffungszeitpunkt; - Zeiten als Mieter oder sonstiger Nutzungsberechtigter wären im Rahmen des zweiten Hauptwohnsitztatbestands anrechenbar.²⁵⁾
unentgeltlich	<ul style="list-style-type: none"> - keine private Grundstücksveräußerung; - bei vermieteten Grundstücken gehen die restlichen 15tel gem § 28 Abs 2 und 3 EStG beginnend mit dem Folgejahr auf den Rechtsnachfolger über. Im Übertragungsjahr ist der volle Betrag beim Rechtsvorgänger abzusetzen; er kann aber gem EStR 2000 Rz 6486 auch zwischen Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nach Monaten aliquotiert werden. 	<ul style="list-style-type: none"> - Übernahme der AK/HK sowie der Anschaffungsnebenkosten und Instandsetzungsaufwendungen/AfA-Beträge (zur Adaptierung der AK/HK) des Rechtsvorgängers;²⁶⁾ - GrESt = keine Anschaffungsnebenkosten; - Anschaffungszeitpunkt = jener des Rechtsvorgängers; - Altvermögenseigenschaft bleibt erhalten, Umwidmungen durch den Rechtsvorgänger bleiben relevant; ggf Nachversteuerung von durch den Rechtsvorgänger in Teilbeträgen gem § 28 Abs 3 EStG abgesetzten Herstellungsaufwendungen innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung bei vermieteten Grundstücken; - kein Übergang der Herstellerbefreiung; - keine Hauptwohnsitzbefreiung nach dem 1. Tatbestand; - Hauptwohnsitzzeiten vor dem unentgeltlichen Erwerb zählen beim zweiten Hauptwohnsitztatbestand;²⁷⁾ - Anrechnung von GrESt nach Maßgabe des § 30 Abs 8 EStG im Falle einer innerhalb von drei Jahren erfolgenden Veräußerung; - bei vermieteten Grundstücken: <ul style="list-style-type: none"> - Fortführung der AfA des Rechtsvorgängers; - restliche 15tel gem § 28 Abs 2 und 3 EStG des Rechtsvorgängers gehen beginnend mit dem Folgejahr auf den Rechtsnachfolger über; - erstmalige Nutzung zur Einkünfteerzielung eines Gebäudes des Altvermögens: Ansatz der fiktiven AK im Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung als AfA-Bemessungsgrundlage (§ 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG); bei nachfolgender Veräußerung: gesplittete Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 6 lit a EStG.

Tabelle 2: Rechtsfolgen einer entgeltlichen oder unentgeltlichen Grundstücksübertragung

²²⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6484.

²³⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6484a.

²⁴⁾ Zu prüfen wäre daher, ob nicht aus steuerlicher Sicht ein Kauf der Liegenschaft zum vollen Verkehrswert unter Berücksichtigung der in weiterer Folge geplanten Nutzung sinnvoller wäre. Der Kaufpreis könnte in der Folge von den Eltern an die Kinder anteilig geschenkt werden, wodurch wirtschaftlich dasselbe Ergebnis erreicht wird. Siehe dazu *Kanduth-Kristen*, Grundstücksübertragung von den Eltern an die Tochter gegen Ausgleichszahlungen, immo aktuell 2020, 135 (137).

²⁵⁾ Siehe VwGH 24. 1. 2018, Ra 2017/13/0005.

²⁶⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6660.

²⁷⁾ Vgl EStR 2000 Rz 6642.

Für die Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit ist somit die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln dem gemeinen Wert des vom weichenden Erben übertragenen Anteils an dem Nachlassgegenstand gegenüberzustellen.²⁸⁾ Der dem Erben zustehende Anteil ergibt sich dabei aus der gesetzlichen oder letztwillig verfügten Erbquote.²⁹⁾ Ausgleichszahlungen aus nachlasseigenen Mitteln sind bei der Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit nicht zu berücksichtigen.³⁰⁾ Betrifft eine Ausgleichszahlung mehrere Wirtschaftsgüter, ist sie im Verhältnis der gemeinen Werte zuzuordnen.³¹⁾ Anders als im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge ist nicht die Summe der Ausgleichszahlungen im Verhältnis zum gesamten gemeinen Wert des Wirtschaftsguts relevant. Vielmehr wird die Ausgleichszahlung auf den gemeinen Wert des Anteils an dem Wirtschaftsgut bezogen, der von dem jeweiligen Miterben übernommen wird.³²⁾ Ist der Vorgang als entgeltlich einzustufen, liegt beim weichenden Erben ein Veräußerungsvorgang in Bezug auf den Miteigentumsanteil (ggf Mitunternehmeranteil) vor. Entgeltlichkeit kann daher auch dann gegeben sein, wenn (anders als im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge) lediglich zwei oder drei Kinder vorhanden sind und ein Kind den Anteil des anderen Kinds bzw der anderen Kinder gegen jeweils wertäquivalente Zahlung aus nachlassfremden Mitteln übernimmt.³³⁾

Bei einer Erbauseinandersetzung vor Einantwortung sind Ausgleichszahlungen aus nachlassfremden Mitteln dem gemeinen Wert des übertragenen Anteils am Nachlassgegenstand gegenüberzustellen.

Werden Verbindlichkeiten übernommen, die mit dem übernommenen Nachlassgegenstand in Zusammenhang stehen, kürzt die übernommene Verbindlichkeit nach EStR 2000 Rz 134b im Zuge der Einordnung des Vorgangs als entgeltlich oder unentgeltlich (anders als

im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge) den gemeinen Wert des übertragenen Wirtschaftsguts.³⁴⁾

Nach der Verwaltungsauffassung liegt dann kein entgeltlicher Vorgang, sondern eine steuerneutrale Erbauseinandersetzung vor, wenn der Erbe pflichtteilsberechtigt ist und die Ausgleichszahlung aus nachlassfremden Mitteln die Höhe des Pflichtteils (bezogen auf den gesamten Erbteil) nicht übersteigt. Übersteigt die Ausgleichszahlung die Höhe des Pflichtteils, ist die Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit nach den dargestellten Kriterien vorzunehmen.³⁵⁾

b) Ermittlung der Gegenleistung bei Entgeltlichkeit

Im Falle der Entgeltlichkeit ist der Veräußerungsvorgang dem oder den weichenden Erben zuzurechnen, weil dieser/diese nach der Judikatur des VwGH steuerlich mit dem Todestag in die Rechtsposition des Erblassers eintritt/eintreten. Für die Besteuerung werden infolge des unentgeltlichen Erwerbs vom Erblasser die bei diesem vorliegenden Merkmale herangezogen. Maßgeblich sind daher ua der Anschaffungszeitpunkt und die Anschaffungskosten des Erblassers. Befreiungen wie die Hersteller-³⁶⁾ oder die Hauptwohnsitzbefreiung gehen allerdings nicht auf den weichenden Erben über. Die Hauptwohnsitzbefreiung nach dem zweiten³⁷⁾ Tatbestand greift (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen), wenn der Gegenstand der Übertragung ein Eigenheim oder eine Eigentumswohnung ist und der Erbe selbst für mindestens fünf Jahre

innerhalb der letzten zehn Jahre den Hauptwohnsitz darin hatte.

Zur Gegenleistung zählen Wertausgleiche aus nachlassfremden Mitteln sowie Ausgleichsleistungen aus nachlasseigenen Mitteln und zusätzlich übernommene Verbindlichkeiten.³⁸⁾ Neben Barabfindungen sind – etwa bei wechselseitigen Grundstücksübertragungen mit Ausgleichsleistungen – die gemeinen Werte der aus dem Nachlass geleisteten Sachabfindungen zu erfassen. Der ertragsteuerlich relevante Veräußerungserlös setzt sich daher aus sämtlichen Leistungen zusammen, die aus dem nachlassfremden und aus dem nachlasseigenen Bereich erbracht werden.

3. Gegenüberstellung

Die vorweggenommene Erbfolge und die Erbauseinandersetzung vor Einantwortung lassen sich in Bezug auf die wichtigsten ertragsteuerlichen Implikationen und Unterschiede bei Grundstücksübertragungen wie folgt gegenüberstellen:

²⁸⁾ Ebenso *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Tz 104. AA *Beiser*, Die neue Grundstücksbesteuerung bei Erbteilungen bis zur Einantwortung, RdW 2012, 746 (748), und *ders*, Die neue Immobilienbesteuerung (Teil II), NZ 2013, 193 (202), wonach jede Zahlung aus nachlassfremden Mitteln insoweit (in diesem prozentuellen Ausmaß gemessen am Verkehrswert des erworbenen Gegenstands) zu einem entgeltlichen Erwerb führt. Übernimmt ein Miterbe ein Nachlassgrundstück gegen die Verpflichtung, dieses zu veräußern und den Veräußerungserlös mit den anderen Miterben im Verhältnis der Erbquoten zu teilen, liegt keine steuerlich relevante Erbauseinandersetzung vor (s EStR 2000 Rz 134b, Punkt 6). Der veräußernde Erbe gilt diesfalls als Treuhänder für die anderen Erben, denen die Grundstücksveräußerung im Verhältnis ihrer Anteile zuzurechnen ist.

²⁹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134b, Punkt 3.

³⁰⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134b, Punkt 2. Die mit dem Wartungserlass 2023 angeordnete Änderung betreffend die Einbeziehung nachlasseigener Mittel in die Beurteilung von Entgeltlichkeit bzw Unentgeltlichkeit wurde aufgrund der Kritik im Begutachtungsverfahren nicht umgesetzt.

³¹⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134b, Punkt 2. AA *Beiser*, Die neue Grundstücksbesteuerung bei Erbteilungen bis zur Einantwortung, RdW 2012, 746 (749), und *Beiser*, Die neue Immobilienbesteuerung (Teil II), NZ 2013, 193 (203), der sich für eine steuerliche Anerkennung der in der Erbteilungsvereinbarung getroffenen Zuordnung der Ausgleichszahlungen ausspricht.

³²⁾ Nicht konsistent erscheinen die in EStR 2000 Rz 134b, Punkt 6, angeführten Beispiele zur wechselseitigen Übertragung von Grundstücken nach dem 15. 11. 2021, in denen (ohne Bezugnahme auf die Höhe eines allenfalls steuerneutralen Pflichtteilsanspruchs) auf den gemeinen Wert aller im Nachlass enthaltenen Grundstücke (nicht nur jenes, welches gegen die Abfindungsleistung übertragen wird) abgestellt wird.

³³⁾ Zur vorweggenommenen Erbfolge s hingegen oben Punkt 1 a).

³⁴⁾ Zur Behandlung von allgemeinen Verbindlichkeiten s EStR 2000 Rz 134b, Punkt 2.

³⁵⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134b, Punkt 4.

³⁶⁾ EStR 2000 Rz 6646 (krit *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG [2023] § 30 Rz 40).

³⁷⁾ Die Hauptwohnsitzbefreiung nach dem ersten Tatbestand kommt auf den unentgeltlichen Rechtsnachfolger nach EStR 2000 Rz 6639 nicht zur Anwendung (krit in Bezug auf Erbfälle *Kanduth-Kristen* in Jakom EStG [2023] § 30 Rz 33).

³⁸⁾ Vgl EStR 2000 Rz 134c; *Bodis/Hammerl in Doralt et al*, EStG (17. Lfg Juli 2014) § 30 Tz 104. AA (vor Einfügung der Rz 134a ff in die EStR 2000) *Kühner/Baumgartner*, Immobilienertragsteuer und Selbstberechnung für Notare, SWK 2012, 1274 (1277), die lediglich auf die nachlassfremden Mittel abstellen.

	Vorweggenommene Erbfolge	Erbauseinandersetzung vor Einantwortung
Leistung (zur Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit)	gemeiner Wert des vom Übergeber übertragenen Wirtschaftsguts	gemeiner Wert des vom jeweiligen Miterben übertragenen (Anteils des) Wirtschaftsguts abzüglich damit zusammenhängender Schulden
Gegenleistung (zur Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit)	Ausgleichszahlungen an die anderen Erbberechtigten aus eigenen Mitteln zuzüglich Schuldübernahme	Ausgleichszahlung an den jeweiligen Miterben aus nachlassfremden Mitteln
Veräußerer bei Entgeltlichkeit	Übergeber	jeweiliger Miterbe
Veräußerungserlös	Ausgleichszahlungen aus eigenen Mitteln zuzüglich Schuldübernahme	Ausgleichszahlungen aus nachlassfremden Mitteln zuzüglich gemeiner Wert der Abfindungen aus nachlass eigenen Mitteln zuzüglich (anteilige) Schuldübernahme
Anwendung von Befreiungen	Beurteilung nach den Verhältnissen beim Übergeber	Eine Herstellerbefreiung des Erblassers geht nicht auf die (Mit-)Erben über. Die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung müssen vom (Mit-)Erben selbst erfüllt werden.

Tabelle 3: Gegenüberstellung von vorweggenommener Erbfolge und Erbauseinandersetzung

Zu den Rechtsfolgen einer entgeltlichen bzw unentgeltlichen Grundstücksübertragung s im Übrigen Tabelle 2.

4. Beispiel

A besitzt Barvermögen im Wert von € 1.000,- und eine private Liegenschaft im Wert von € 1.500,- (Altvermögen; die historischen Anschaffungs-/Herstellungskosten sind unbekannt; das Gebäude wurde ursprünglich von A als Bauherr errichtet; die Voraussetzungen für die Hauptwohnsitzbefreiung liegen nicht vor). Die Kinder B und C sind zu 50% erbberechtigt (sie sind auch pflichtteilsberechtigt), weitere Erben gibt es nicht. Folgende Übertragungsvarianten werden in Betracht gezogen:

1)

Übertragung von Liegenschaft und Barvermögen zu Lebzeiten: B erhält die Liegenschaft, C erhält die Barmittel. B zahlt € 250,- (2.500 / 2 – 1.000) aus eigenen Mitteln als Wertausgleich an C.

Lösung:

Die Gegenleistung von € 250,- wird dem Übergeber A zugerechnet. Sie beträgt 16,67% (250/1.500), der Vorgang ist

daher unentgeltlich. Die Altvermögenseigenschaft bleibt bei B weiterhin aufrecht, die Herstellerbefreiung geht nicht über.

Anmerkung: Sollte kein Barvermögen vorhanden sein (weil dieses zB schon zeitlich vorgelagert an B und C übertragen wurde), hätte B C einen Wertausgleich von € 750,- zu bezahlen. Die Gegenleistung von € 750,- wird Übergeber A zugerechnet. Sie beträgt 50% (750 / 1.500), der Vorgang wäre daher nach wie vor unentgeltlich.

2)

Übertragung von Liegenschaft und Barvermögen von Todes wegen: B erhält die Liegenschaft, C erhält im Zuge der Erbauseinandersetzung vor Einantwortung die Barmittel. B zahlt € 250,- (2.500 / 2 – 1.000) aus nachlassfremden Mitteln als Wertausgleich an C.

Lösung:

Die Gegenleistung von € 250,- wird Miterben C für die Übertragung des Anteils an der Liegenschaft zugerechnet. Die nachlass eigenen Mittel bleiben bei der Beurteilung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit außer Betracht. Die Gegenleistung beträgt somit bezogen auf den übertragenen Liegenschaftsanteil 33,33% (250 / 750), der Vorgang ist daher unentgeltlich. Die Altvermögenseigenschaft bleibt bei B weiterhin aufrecht, die Herstellerbefreiung geht nicht über.

3)

Verteilung des Barvermögens zu Lebzeiten und Übertragung der Liegenschaft von Todes wegen je zur Hälfte an B und C.

3a)

B und C übernehmen je 50% des Barvermögens zu Lebzeiten und werden nach dem Ableben von A je zur Hälfte Miteigentümer der Liegenschaft.

Lösung:

Der Vorgang ist steuerneutral. B und C erwerben ihren jeweiligen Anteil vom Erblasser ohne Abänderung der Vermögensaufteilung. Die Altvermögenseigenschaft bleibt bei B und C weiterhin aufrecht, die Herstellerbefreiung geht nicht über.

3b)

B und C übernehmen je 50% des Barvermögens zu Lebzeiten und einigen sich nach dem (späteren) Ableben von A vor der Einantwortung darauf, dass B die Liegenschaft übernimmt und an C eine Ausgleichszahlung aus eigenen Mitteln in Höhe von € 750,- (1.500/2) leistet.

Lösung:

B erwirbt den Liegenschaftsanteil von C im Wert von € 750,- und leistet einen vollen Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln (Wertverhältnis: 100%). Die Zahlung überschreitet zudem den Pflichtteilsanspruch des C. Bei C liegt eine Veräußerung des Liegenschaftsanteils vor (Überschuss: $750 - 750 \times 86\% = 105$). Eine allfällige Herstellerbefreiung von A geht auf C nicht über. B erwirbt 50% der Liegenschaft unentgeltlich vom Erblasser (die Altvermögenseigenschaft bleibt insoweit aufrecht; die Herstellerbefreiung geht nicht über), 50% erwirbt er entgeltlich vom Miterben C mit Anschaffungskosten von € 750,-.

Bei der Planung der Vermögensnachfolge ist daher ua auch zu beachten, dass eine Weitergabe von Vermögen zu Lebzeiten, das im Rahmen einer Erbauseinandersetzung für Ausgleichszahlungen aus nachlass eigenen Mitteln herangezogen werden könnte (wie etwa Barvermögen), nach der derzeitigen Ver-

waltungspraxis die Einordnung der späteren Vermögensübertragungen im Rahmen der Erbauseinandersetzung beeinflussen kann (weil etwa kein Ausgleich aus der Erbmasse möglich ist, sondern nachlassfremde Mittel eingesetzt werden müssen).

Variante zum Beispiel

A besitzt kein Barvermögen, die private Liegenschaft im Wert von € 1.500,- (Altvermögen; die historische Anschaffungs-/Herstellungskosten sind unbekannt; das Gebäude wurde ursprünglich von A als Bauherr errichtet) ist mit einer offenen Bankverbindlichkeit iHv € 800,- belastet. Die Kinder B und C sind zu 50% erb- und pflichtteilsberechtigt, weitere Erben gibt es nicht. Folgende Übertragungsvarianten werden in Betracht gezogen:

1)

Übertragung der Liegenschaft samt Übertragung der Verbindlichkeit zu Lebzeiten: B erhält die Liegenschaft und übernimmt die Verbindlichkeit. An C zahlt B € 350,- $([1.500 - 800] / 2)$ aus eigenen Mitteln als Wertausgleich.

Lösung:

Die Gegenleistung in Höhe von € 350,- (Ausgleichszahlung) und € 800,- (Schuldübernahme) wird dem Übergeber A zugerechnet. Sie beträgt 76,67% $(1.150 / 1.500)$, der Vorgang ist daher entgeltlich. Es entsteht bei A ein Veräußerungsüberschuss iHv € 161,- $(1.150 - 1.150 \times 86\%)$; auf das Gebäude ist allerdings bei A die Herstellerbefreiung anwendbar. Die Anschaffungskosten von B betragen € 1.150,-.³⁹⁾ Bei B liegt in weiterer Folge zur Gänze Neuvermögen vor. Im Falle einer (unmittelbaren) Weiterveräußerung zum Wert im Zeitpunkt der Übertragung wäre ein Betrag von € 350,- $(1.500 - 1.150)$ der ImmoESt zu unterwerfen.

2)

Übertragung von Liegenschaft und Verbindlichkeit von Todes wegen: B erhält die Liegenschaft und übernimmt die Verbindlichkeit. An C zahlt er € 350,- $([1.500 - 800] / 2)$ aus nachlassfremden Mitteln als Wertausgleich.

Lösung:

Für die Feststellung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit wird der um die anteilig auf C entfallende Verbindlichkeit

verminderte Liegenschaftsanteil $(750 - 400 = 350)$ dem Wertausgleich aus nachlassfremden Mitteln gegenübergestellt. Es ergibt sich ein Wertverhältnis von 100%, der Vorgang ist daher entgeltlich. Die Zahlung überschreitet zudem den Pflichtteilsanspruch des C. Der Veräußerungserlös beträgt insgesamt € 750,- (Ausgleichszahlung von € 350,- plus anteilige Schuldübernahme iHv € 400,-) und wird dem Miterben C für die Übertragung des Anteils an der Liegenschaft zugerechnet. Es entsteht bei C ein Veräußerungsüberschuss iHv € 105,- $(750 - 750 \times 86\%)$; die Herstellerbefreiung geht nicht über. Bei B stellt die Liegenschaft zur Hälfte Altvermögen und zur Hälfte Neuvermögen dar. Die Anschaffungskosten des B für den Neuvermögensanteil betragen € 750,-. Im Falle einer (unmittelbaren) Weiterveräußerung zum Wert im Zeitpunkt der Übertragung hätte B die Hälfte als Altvermögen (Überschuss: 105,- $[750 - 750 \times 86\%]$) der ImmoESt zu unterwerfen, für die als Neuvermögen einzustufende Hälfte ergäbe sich kein Überschuss (Überschuss: 0 $[750 - 750]$).

Schlussstrich

Bei der Planung der Vermögensnachfolge zu Lebzeiten und von Todes wegen sind ua die ertragsteuerlichen Folgen zu berücksichtigen, die mitunter je nach Übertragungsvorgang stark differieren können. Die Abgrenzung von Entgeltlichkeit und Unentgeltlichkeit folgt nach der derzeit vorherrschenden Auffassung in Verwaltungspraxis und Schrifttum unterschiedlichen Kriterien. Im Falle eines entgeltlichen Vorgangs sind die ertragsteuerlichen Konsequenzen aufgrund der unterschiedlichen Zurechnung des Veräußerungsvorgangs ebenfalls nicht deckungsgleich. Eine vorausschauende Abwägung der sich im Einzelfall auf Seiten der jeweils Betroffenen ergebenden Konsequenzen ist daher anzuraten.

³⁹⁾ Der vom Autor als „ImmoESt-Mausefalle“ bezeichnete Effekt (Zorn, Die ImmoESt-Mausefalle, RdW 2022, 133 [133ff]) infolge von Gegenleistungen, die vom Wert der Liegenschaft nach unten hin abweichen, ist nach der sich aus dem VwGH-Erk vom 16. 11. 2021 ergebenden 75%-Grenze für die Entgeltlichkeit von Erwerben auf maximal 25% begrenzt. Im Beispiel beträgt die Wertabweichung rund 23%.