

Grunderwerbsteuer bei Kaufoptionen

Neuregelung verteuert GrESt bei Ankäufen und scheint systematisch bedenklich

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER UND MAG. (FH) EWALD HACKSTEINER*)

Wie bekannt, hat das GrEStG vor der Novelle 2014¹⁾ an die Gegenleistung angeknüpft. Beim Regelfall eines Grundstückskaufs war daher der Kaufpreis Steuerbemessungsgrundlage. Nach der Neuregelung ist aber mindestens der gemeine Wert anzusetzen. Fraglich ist, ob dies nicht zu nicht sachgerechten Ergebnissen führt.

1. Rechtslage

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt (als Haupttatbestand) der Kaufvertrag über ein inländisches Grundstück der Grunderwerbsteuer. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG war vor der Novelle 2014 und ist auch nunmehr die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG) zu berechnen. Nach § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist beim Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.²⁾

War jedoch eine Gegenleistung nicht zu ermitteln, konnte *ex logo* auf diese nicht abgestellt werden, sodass ein Hilfswert herangezogen werden musste. § 4 Abs. 2 GrEStG i. d. F. vor der Novelle 2014 hat hierfür stets auf den Wert des Grundstücks abgestellt. Als dieser war der Einheitswert bzw. der dreifache Einheitswert anzusehen.

Wie bekannt, wurde dieses System nunmehr völlig neu gestaltet.³⁾ Unterschieden wird generell zwischen Rechtsgeschäften zwischen nahen Angehörigen und Fremden. Die weitere Betrachtung reflektiert nur auf den nicht in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG angeführten Personenkreis, also die Transaktion zwischen fremden Dritten.

Bei einem Kaufvertrag gilt nach wie vor, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, die weiterhin bei einem Kauf mit dem Kaufpreis gleichgesetzt wird. Insofern hat sich also scheinbar nichts geändert. Allerdings weicht § 4 Abs. 2 GrEStG die Regelung des § 4 Abs. 1 GrEStG (die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen) wieder für verschiedene Fälle auf.

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn – soweit hier interessierend – die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstücks.

● Beispiel

A verkauft ein Grundstück (Verkehrswert = gemeiner Wert 100) an den fremden Dritten B. Der Kaufpreis beträgt 80 bzw. 100 bzw. 120.

*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung. Mag. (FH) Ewald *Hacksteiner* ist Steuerberater in Seewalchen am Attersee.

1) BGBl. I Nr. 36/2014.

2) Gerade die Definition der vorbehaltenen Nutzungen, auch im Zusammenhalt mit den Bestimmungen des § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG führt zu massiven verfassungsrechtlichen Bedenken (siehe hierzu *Prodinger*, Einbeziehung eines Vorbehaltsfruchtgenusses in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage, SWK-Heft 11/2013, 594). Der VfGH (VfGH 23. 11. 2012, B 869/12, B 870/12) war jedoch zu einer inhaltlichen Auseinandersetzung mit dieser Frage bedauernswerterweise nicht bereit. Die folgende Betrachtung stützt sich aber allein auf Kaufverträge, bei denen „nur“ ein Kaufpreis gezahlt wird.

3) Zu den Neuerungen siehe statt vieler überaus instruktiv *Lattner*, GrEStG-Novelle – Was ändert sich, was bleibt gleich? SWK-Heft 17/2014, 769; *Varro*, GrESt-Novelle 2014: Neue „Familienbesteuerung“, RdW 2014/401, 365.

Bei einem Kaufpreis von 80 ist nach der eben zitierten Neuregelung nicht auf diesen Kaufpreis, sondern vielmehr auf den höheren gemeinen Wert abzustellen. Die Bemessungsgrundlage ist daher 100. Bei einem Kaufpreis von 100 stellt sich offensichtlich kein Bewertungsproblem; die Steuer wird von 100 gerechnet. Bei einem Kaufpreis von 120 ist die Steuer nach wie vor von der Gegenleistung zu berechnen, sodass auf 120 die GrESt zu bemessen ist.

Der mittlere Fall (Kaufpreis 100) ist offensichtlich unproblematisch. Unter dem Grundprinzip der Grunderwerbsteuer wird ein Synallagma zwischen Kaufgegenstand und Kaufpreis anerkannt; all das, was der Käufer für den Gegenstand aufgewendet hat (also 100), soll der Grunderwerbsteuer unterliegen.

Im letzten Fall (Kaufpreis 120) ist der Käufer B offensichtlich bereit, mehr zu bezahlen, als es dem Wert des Grundstücks entspricht. Da B aber einen entsprechenden Aufwand für den Erhalt des Grundstücks treibt und auch ein entsprechender Kaufpreis fließt, wird es im Gesamtsystem sachgerecht sein, auch diesen Preis als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

Näher zu untersuchen ist die erste Fallkonstellation, wenn nämlich der Kaufpreis niedriger als der Verkehrswert ist.

2. Sachverhalte aus der Praxis

Interessierend ist nun, auf welche Fallkonstellationen die Neuregelung abzielt. Betrachtet man zunächst die Erläuterungen,⁴⁾ so wird lediglich auf den Fall abgestellt, dass eine Steuerberechnung mangels Vorliegens der Voraussetzungen nicht nach den Grundregeln erfolgen kann. Als Beispiel wird lediglich angeführt, dass eine Person außerhalb des Familienverbands ein Grundstück erbt. Aus den Erläuterungen ist daher hinsichtlich der Neuregelung nichts abzuleiten.⁵⁾

*Lattner*⁶⁾ deutet an, dass es Versuche gegeben haben soll, die Höhe der Gegenleistung im Kaufvertrag „steuerschonend“ unter dem tatsächlich bezahlten Betrag anzusetzen. Da diese Versuche nur zufällig aufgedeckt würden, könne durch die Neuregelung angenommen werden, dass die Festlegung des gemeinen Werts als Mindestbemessungsgrundlage zu einer geringeren Anzahl an derartigen „Abgabengestaltungen“ führen wird.

Dem Vernehmen nach wurden in der Vergangenheit derartige Gestaltungen auch dann gewählt, wenn wegen Überschreitens der Spekulationsfrist keine ertragsteuerlichen Auswirkungen gegeben waren. Durch die von *Lattner* angesprochene Reduktion des „offiziellen“ Kaufpreises kam es daher zu einer reinen Reduktion der GrESt und Eintragsgebühren. Da offensichtlich die Vermeidung von Schwarzgeschäften ein taugliches Ziel ist, ist die Neuregelung insofern durchaus zu begrüßen. Erkennt man jedenfalls einen bedeutsamen Aspekt der Neuregelung in genau dieser Verhinderung, so wird sich umgekehrt nicht verhindern lassen, dass der gemeine Wert auch entsprechend nachgewiesen wird. Die Automatik, dass unter fremden Dritten nichts geschenkt wird, daher der Kaufpreis *per se* fremdüblich ist und somit dem Verkehrswert, also dem gemeinen Wert, entsprechen wird, ist genau in dieser Konstellation – nämlich hinsichtlich des „offiziellen“ Kaufpreises – nicht gegeben.

*Varro*⁷⁾ stellt zu Recht darauf ab, dass der gemeine Wert eine bestimmte Bandbreite umfassen wird. Im Glücksfall wird der Käufer mehr zu zahlen bereit zu sein als der Durchschnitt, weil er aus persönlicher Vorliebe ein bestimmtes Grundstück erwerben

⁴⁾ ErlRV 101 BlgNR 25. GP.

⁵⁾ Gleiches gilt für die Ausführungen im Ministerialentwurf zum BBG 2014, in dem die Änderungen des GrEStG ursprünglich enthalten waren.

⁶⁾ *Lattner*, SWK-Heft 17/2014, 769.

⁷⁾ *Varro*, RdW 2014/401, 368.

will. Im Fall eines Notverkaufs wird unter Umständen nicht einmal der Verkehrswert erzielbar sein. Aus dieser treffenden Überlegung ergibt sich laut *Varro*, dass im Regelfall bei einer entgeltlichen Übertragung unter Fremden davon auszugehen ist, dass ein zusätzlicher Nachweis des gemeinen Werts nicht erforderlich ist.

Wie gerade gezeigt, kann dies aber unter dem von *Lattner* angesprochenen Aspekt der Vermeidung von Schwarzgeschäften genau nicht der Fall sein. Nach den Erläuterungen⁸⁾ ist der gemeine Wert dem Finanzamt oder dem selbstberechnenden Parteienvertreter nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (etwa durch ein Schätzgutachten, durch eine kurz vorher stattgefundene Übertragung oder durch vergleichbare Käufe in der näheren Umgebung⁹⁾).

Die erstgenannte Konstellation besteuert daher den tatsächlich bezahlten Kaufpreis, was klarerweise der Intention des Gesetzes entgegenkommt. Die zweite Konstellation besteuert jenen Betrag, der tatsächlich bezahlt worden ist, der aber aus wirtschaftlich begründbaren Gründen vom gemeinen Wert abweicht. Fraglich mag hier schon sein, warum der Käufer eines im Notverkauf verkauften Grundstücks eine höhere Grunderwerbsteuer bezahlen muss, als es dem von ihm bezahlten Verkaufspreis entspricht. Zwar wird er auf der einen Seite eindeutig in Höhe des Verkehrswerts bereichert, auf der anderen Seite hat er hierfür aber eben nur den Kaufpreis aufgewendet.

Eine dritte Konstellation ist der Erwerb eines Grundstücks durch Ausübung einer vorher eingeräumten Kaufoption.¹⁰⁾ Die Kaufoption mag nun entgeltlich oder unentgeltlich eingeräumt worden sein.

● **Beispiel**

A erhält eine Kaufoption auf Ankauf eines Grundstücks zu einem Ausübungspreis von 100 zu einem bestimmten Zeitpunkt. Das Optionsentgelt beträgt 20 bzw. 0. Der gemeine Wert zum Ausübungszeitpunkt beträgt 80 bzw. 100 bzw. 120.

Hat A 20 für die Kaufoption aufgewendet, so wendet er insgesamt mit dem Kaufpreis 120 auf. Die Kaufoption wird wohl nur dann ausgeübt werden, wenn der Verkehrswert mindestens 100 ist. In der Konstellation Verkehrswert 100 entspricht der Kaufpreis von 100 dem gemeinen Wert, sodass sich keine weiteren Probleme ergeben. Ist der gemeine Wert jedoch 120, so käme es zum Ausübungszeitpunkt wiederum zu einer höheren Bemessungsgrundlage, als es dem aufgewendeten Betrag entspricht. Allerdings könnte hier entgegnet werden, dass zusammen mit dem ursprünglich aufgewendeten Optionsentgelt von 20 die aufgewendeten Mittel genau dem gemeinen Wert entsprechen. Ist der gemeine Wert jedoch höher als 120, wird mehr besteuert, als der Käufer insgesamt aufgewendet hat.

Hat der Käufer die Option jedoch unentgeltlich erhalten, so wendet er insgesamt nur den Ausübungspreis von 100 auf.

3. Sonderkonstellation Immobilienleasing

Bei einem (üblicherweise) langfristigen Immobilienleasingvertrag¹¹⁾ wird mangels Kenntnis des Verkehrswerts der Immobilie zu Ende des Leasingvertrags der Restwert im Einklang mit der Judikatur des VwGH und den EStR¹²⁾ auf den linearen Restbuchwert kalkuliert. In vielen Konstellationen ist es üblich, dem Leasingnehmer eine Kaufoption zu ebendiesem

⁸⁾ *Lattner*, SWK-Heft 17/2014, 769.

⁹⁾ Zu den Problemen der Vergleichswertmethode insbesondere hinsichtlich bebauter Grundstücke vgl. ausführlich *Prodingen/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht² (in Druck).

¹⁰⁾ Es wird davon ausgegangen, dass diese Kaufoption nicht entgeltlich weiterübertragen wurde; andernfalls lägen weitere Grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestände vor.

¹¹⁾ Die Laufzeiten betragen meisthin zwischen zehn und zwanzig Jahren.

¹²⁾ EStR 2000, Rz. 135 ff.

Restwert einzuräumen. Dies ist auch unbedenklich: Zum einen steht klarerweise nicht fest, ob der gemeine Wert nach einer gewissen Anzahl von Jahren tatsächlich höher als der Restbuchwert ist oder nicht. Wie gerade die amerikanische Immobilienkrise mit der anschließenden Finanzkrise sehr plastisch gezeigt hat, gibt es keine Automatik, dass Immobilien jedenfalls an Wert gewinnen. Zum anderen ist zu bedenken, dass Gebäude in aller Regel nicht dieselben Wertsteigerungen wie Grund und Boden verzeichnen.

Die Zuerkennung der Wertsteigerungschance durch Einräumen einer Kaufoption ergibt sich aus dem Gesamtkonzept eines Finanzierungsleasingvertrags, in dem die Leasinggesellschaft eben neben der Vermietungsfunktion auch eine Finanzierungsfunktion innehat. Üblicherweise könnte auch ein gewisser Teil des Verwertungsmindererlöses an den Leasingnehmer übertragen werden.¹³⁾ Zu beachten ist jedoch, dass eine Finanzierungsfunktion des Leasings, also im Vergleich zu einer normalen Miete eine Tilgung über die Abschreibung hinaus, nur dann gegeben ist, wenn der Restwert unter den Restbuchwert kalkuliert wird. Dies ist beim Vollarbeitungsvertrag der Fall; ebenso beim Restwertvertrag, wenn der dem Verkehrswert entsprechende Restwert niedriger als der Restbuchwert angesetzt wird. Dies kann sich einerseits aus festen steuerlichen Abschreibungsdauern ergeben, die betriebswirtschaftlich nicht gedeckt sind,¹⁴⁾ andererseits aus der Verpflichtung zur linearen Abschreibung, die mit dem tatsächlichen Wertverlauf nicht übereinstimmt. Gerade beim PKW-Leasing zeigt sich aus der Aktivpostenregelung der Zweck der Gleichschaltung des steuerlichen Aufwands mit der Abschreibungskomponente, sodass eine Übertilgung steuerlich vermieden wird. Wird aber der Restwert auf den Restbuchwert kalkuliert, so entspricht die Tilgung genau der Abschreibung, sodass der Leasingnehmer genauso behandelt wird wie ein Mieter. Beim reinen Mietvertrag kalkuliert der Vermieter ja auch die Abschreibung als Teil der Miete. Insofern ergibt sich beim dargestellten Immobilienleasing keine Finanzierung.

Für die Einräumung der Kaufoption ist kein eigenes Entgelt anzusetzen. Vielmehr geht dieses Entgelt offensichtlich im Gesamtgeflecht der Vertragsbeziehung unter.¹⁵⁾ Ein eigenes Entgelt ist schon deshalb nicht anzusetzen, da eben nicht klar ist, ob der Leasingnehmer tatsächlich kaufen wird und wie die Wertentwicklung ist. Da *ex definitione* der Buchwert dem geschätzten Verkehrswert entsprechen soll, hat die eingeräumte Kaufoption zum Einräumungszeitpunkt auch keinen Wert, sodass ein eigenes Entgelt auch nicht sachgerecht wäre.¹⁶⁾

4. Grunderwerbsteuer bei Option

Nach dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung ist auch im Fall der Ausübung einer Kaufoption der Kaufpreis mit dem gemeinen Wert zu vergleichen. Ist der gemeine Wert höher, bildet dieser die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage.

¹³⁾ Die gesamte Übertragung des Verwertungsmindererlöses im Zusammenhang mit einer eingeräumten Kaufoption wäre freilich zurechnungsschädlich.

¹⁴⁾ Siehe etwa § 8 Abs. 6 EStG.

¹⁵⁾ Vgl. etwa zur Frage der Verzinslichkeit von Kauttionen bei der Umsatzsteuer UStR 2000, Rz. 645, klarer in den vorgehenden Erlässen, wonach sämtliche Effekte auf einer Ebene stehen.

¹⁶⁾ Die Einräumung der Kaufoption ist kein grunderwerbsteuerlicher Tatbestand; die Steuer fällt erst bei Ausübung der Option an. Anders zu beurteilen ist jedoch die Weitergabe der Kaufoption, die grundsätzlich die Steuer auslöst. Nach § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründen. Ein Optionsrecht ist als ein Recht im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG anzusehen (z. B. *Fellner*, Gebühren- und Verkehrssteuern II, 3. Teil, Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 1 Rz. 242; siehe auch *VwGH* 18. 11. 1982, 0261/80; 26. 6. 2014, 2012/16/0138). Wenn der Eigentümer einem Dritten die Option auf den Erwerb eines Grundstücks zu einem bestimmten Kaufpreis einräumt und dieser zugleich das Recht auf Benennung eines anderen Käufers erhält, löst die Übertragung des Anbots auf den Dritten bei Ausübung der Option oder Annahme des Kaufanbots durch den Dritten die Grunderwerbsteuerpflicht für den Liegenschaftserwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG vom Kaufpreis und für die Weitergabe des Kaufanbots beim ursprünglichen Optionsberechtigten gemäß § 1 Abs. 1 Z 4 GrEStG aus.

Man könnte nun überlegen, ob der gemeine Wert durch die Kaufoption insofern belastet ist, als dieses Recht des potenziellen Käufers den Wert der Liegenschaft eben mindert. Dies ist wohl nicht der Fall: Zum einen geht es nicht um einen Wertverlauf der Liegenschaft während der Laufzeit der Option, sondern vielmehr zum Zeitpunkt der Ausübung dieser Option. Gerade wenn die Option aber nur einmal und während eines kurzen Zeitraums ausübbar ist, wie dies etwa bei der Konstellation der Leasingverträge üblich ist, wäre im Ausübungszeitpunkt der Abzug der Last der Kaufoption wegen des Auslaufens ebendieser Option nicht mehr sachgerecht.

Zum anderen könnte überlegt werden, ob die Definition des § 10 BewG eine Berücksichtigung dieser Option fordert. Nach § 10 Abs. 2 Satz 2 BewG sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Nach § 10 Abs. 2 Satz 3 BewG sind jedoch ungewöhnliche persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen. Nach § 10 Abs. 3 BewG sind unter persönlichen Verhältnissen auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Der VwGH¹⁷⁾ bezeichnet unter Verweis auf die Kommentarmeinungen als ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse, die bei der Ermittlung des gemeinen Werts nicht zu berücksichtigen sind, auch vertragliche Bindungen des Liegenschaftseigentümers gegenüber einem Vorkaufsberechtigtem.

Nach der Literatur¹⁸⁾ sind bei der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert bestimmt, unter anderem auch rechtliche Momente einzubeziehen. Genannt werden Erhöhungen des Werts, etwa durch wirtschaftsfördernde Gesetze und Schutzgesetze, und Einschränkungen, etwa durch baupolizeiliche und forstrechtliche Bestimmungen, sowie durch Servitutsbelastungen.

Hingegen sollen ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse allgemein bei vertraglich (nicht gesetzlich) festgelegten Veräußerungsverboten, Vorkaufsrechten oder Heimfallsrechten vorliegen.

Es ergibt sich also, dass Kaufoptionen wohl keine Einschränkungen des gemeinen Werts darstellen. Dazu mag auch kommen, dass zum Unterschied zu einer Verkaufsbeschränkung die Kaufoption nicht *per se* die Veräußerung des Grundstücks hindert.

Daraus folgt also, dass bei Kauf durch Ausübung einer Kaufoption der allfällig höhere gemeine Wert nach der Gesetzesbestimmung heranzuziehen ist.

Fraglich ist, ob dies unter den Grundgedanken des Grunderwerbsteuerrechts folgerichtig ist:

*Reiß*¹⁹⁾ leitet aus der Literatur ab, dass sich der Besteuerungszweck auf den Erwerb „zu dessen Wert“ richte. Die den Erwerber treffende Belastung fände ihre Rechtfertigung aber in der durch die Einkommensverwendung für den Erwerb sich ausdrückenden Leistungsfähigkeit. Eine andere Version des Bewertungsgedankens stelle die Auffassung dar, Verkehrssteuern vermittelten dem Staat eine Teilhabe am Entgelt.²⁰⁾ Hiedurch sei ein Bezug auf Indikatoren der Leistungsfähigkeit insoweit erkennbar, als mit dem Entgelt Einkommen/Vermögen verwendet wird.

Die Bemessungsgrundlage sei prinzipiell der Wert der Gegenleistung, wozu jene Leistung zu rechnen ist, die der Erwerber kausal wegen des Erwerbs erbringt.²¹⁾ Der Umfang der Gegenleistung sei ebenso wie das Entgelt bei der Umsatzsteuer zu bestimm-

¹⁷⁾ VwGH 28. 4. 1994, 93/16/0186.

¹⁸⁾ *Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 10, 74 ff.

¹⁹⁾ *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹⁾, § 15 Rz. 3, mit Verweis auf *Tipke*, Steuerrechtsordnung II², 1017; BT-Drucksache 9/251.12 und 8/2555.

²⁰⁾ *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹⁾, § 15 Rz. 3, mit Verweis auf *P. Kirchhof*, Gutachten zum 57. Deutschen Juristentag (1988) F13; *Isensee/P. Kirchhof* (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts V³, § 118 Rz. 191 ff., 241 f.

²¹⁾ *Reiß* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht¹⁹⁾, Rz. 37.

men. Daraus folgt aber für die deutsche Rechtslage und ebenso wohl für die österreichische Rechtslage, dass die grundsätzliche Anknüpfung des Grunderwerbsteuerrechts auf den – vereinbarten – Kaufpreis, also das Entgelt, abstellt. Entscheidend soll sein, was der Käufer aufwendet, um in den Besitz der Sache zu gelangen. Daraus rechtfertigen sich ja beiläufig auch die Einbeziehungen von Lasten.

Klarerweise bedarf es eines Hilfwerts dort, wo eine Gegenleistung nicht vorhanden ist. Dies ist augenscheinlich etwa beim unentgeltlichen Erwerb der Fall. Das Abstellen auf den (gemeinen) Wert des Gegenstands erklärt sich aber nicht aus einem Paradigmenwechsel, wonach der Vermögenszufluss zu besteuern ist, sondern vielmehr nur aus der Natur der Sache, dass mangels Entgelts eben auf den zugeflossenen Wert abgestellt wird. Dass der Gesetzgeber sich mit der Novelle 2014 entschlossen hat, zwischen Erwerben innerhalb und außerhalb des Familienkreises grundsätzlich zu unterscheiden und im Familienkreis vom Entgeltbegriff letztlich abgeht, ist ebenfalls nicht einer geänderten rechtstheoretischen Betrachtung des Grunderwerbsteuerrechts geschuldet.

Bedeutsam ist auch, dass – wie oben schon gezeigt – vor und nach der Novelle die Grundregelungen völlig gleichgehalten werden. Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, worunter bei einem Kauf der Kaufpreis zu verstehen ist. Hätte der Gesetzgeber also ganz grundsätzlich eine Umstellung des Systems auf den zugeflossenen Wert und nicht auf die aufgewendete Gegenleistung gewünscht, hätte er sicherlich die Gesamtsystematik des Gesetzes neu geordnet. Diesfalls würden wohl auch die Erläuterungen irgendeinen Hinweis auf Sinn und Zweck der Neuregelung geben.

Der Bezug der Bemessungsgrundlage mit dem Dreifachen des Einheitswerts bzw. 30 % des gemeinen Werts bei begünstigten Erwerbsvorgängen führt auch nicht dazu, dass hier das Entgelt *per se* nicht herangezogen werden soll. Vielmehr wird hier nur einem bestimmten Personenkreis eine offensichtliche Begünstigung eingeräumt. Die Gründe hierfür wurden in der Literatur ausführlich diskutiert.

Ebenso führt das Abstellen auf den gemeinen Wert statt auf den Einheitswert im Fall der Nichtermittelbarkeit der Gegenleistung zu keinem Systemwandel: Auch der Einheitswert stellt ja letztlich nichts anderes als den Verkehrswert des Grundstücks dar. Nur aus der Tatsache, dass die Einheitswertberechnung eben einer korrekten Verkehrswertermittlung in der Regel nicht mehr folgt, ergibt sich, dass der gemeine Wert meisthin deutlich höher als der Einheitswert ist. Systematisch wird aber auf den Wert des Grundstücks abgestellt.

Man könnte eine andere Betrachtung daraus ableiten, dass ja (sogar) im Fall des unentgeltlichen Erwerbs der gemeine Wert zur Anwendung gelangen soll und es daher per Größenschluss für angebracht halten, auch beim entgeltlichen Erwerb jedenfalls, also mindestens den gemeinen Wert für (systematisch) anwendbar zu erachten. Auch dies scheint jedoch nicht schlüssig. Während der entgeltliche Erwerb jedenfalls zwischen fremden Dritten, ebenso aber zwischen Verwandten vorkommen wird, ist typischerweise ein unentgeltlicher Erwerb nicht zwischen fremden Dritten vorgesehen. Weder wird „irgendeine“ fremde Person zum Erben eingesetzt, noch werden üblicherweise Schenkungen an derartige Personen durchgeführt. Eingeräumt werden muss, dass der begünstigte Personenkreis (auch gegenüber den ursprünglichen Intentionen) so eng gesetzt ist, dass ein Personenkreis existieren wird, an den auch üblicherweise unentgeltlich zugewendet wird, der aber nicht begünstigt ist.²²⁾ Trotzdem scheint die gesetzgeberische Wertung zu überwiegen, für den Regelfall des unentgeltlichen Erwerbs eine Steuerbegünstigung gewähren zu wollen. Wäre dies nämlich nicht so, so

²²⁾ Es ist darauf hinzuweisen, dass das GrEStG bekanntlich nur auf die Übertragung von Grundstücken abstellt. Mag die Schenkung zwischen weitläufigen Verwandten oder Freunden *per se* noch durchaus üblich sein, wird zwischen diesen Gruppen in aller Regel aber kein – meisthin höherwertiges – Grundstück geschenkt werden.

würden typischerweise an bestimmte Personen vorkommende unentgeltliche Erwerbe begünstigt besteuert, während für ebenso typischerweise an andere Personen vorkommende unentgeltliche Erwerbe keine Begünstigung greifen würde. Diesfalls wäre die Regelung aber aus diesem Grund verfassungsrechtlich bedenklich.

Insofern wird man daher dem Bemessungsmaßstab des gemeinen Werts beim unentgeltlichen Erwerb nur eine Auffangfunktion für atypische Fälle zumessen können, sodass eine grundlegende andere gesetzliche Wertung, nämlich gegen den Kaufpreis beim Kauf, nicht abgeleitet werden kann.

Beiläufig zeigt sich das Problem der verzerrenden Besteuerung auch an folgendem Sachverhalt recht gut: Ein Grundstück hat einen gemeinen Wert von 100. Es wird nun in zwei wertgleiche Hälften geteilt, die somit einen Wert von je 50 haben. Teil 1 wird an A um 60 verkauft, Teil 2 an B um 40. Hierfür werden sich vielen praktische Konstellationen finden lassen, z. B. A wollte das Grundstück unbedingt haben, der Verkäufer wollte dann schnell den Rest verkaufen und war mit einem niedrigeren Preis zufrieden, zumal er ja in Summe den Verkehrswert von 100 erhält. Nun hat A 60 zu versteuern, B jedoch 50, sodass insgesamt 110 % des Werts zu versteuern sind. Obwohl A und B annahm gemäß den gleichen Wert erhalten, sind die Bemessungsgrundlagen verschieden, nicht aber gemäß dem unterschiedlichen Kaufpreis, sondern teilabweichend auch nach dem gemeinen Wert. Die Ungleichbehandlung ergibt in Summe kein neues Argument, zeigt aber die Problematik deutlich auf. Außerdem ist zu bedenken, dass B möglicherweise ein Nachweisproblem bekommen wird. Es könnte aus dem zeitnahen Verkauf an A ein noch höherer gemeiner Wert argumentiert werden, sodass eine Besteuerung nicht nur mit 50 statt 40, sondern allenfalls sogar mit 60 statt 40 droht.

5. Schlussfolgerungen

Aus dem Gesetzestext, aus den Materialien und der gezeigten Systematik des Grunderwerbsteuerrechts ergibt sich also:

Die von *Lattner* praxisnah dargestellte Teleologie der Neubestimmung, in Steuerreduzierungsabsicht vertraglich zu niedrig angesetzte Kaufpreise auf den richtigen Wert zu besteuern, führt im Ergebnis nicht dazu, dass der gemeine Wert besteuert werden soll, sondern vielmehr der tatsächlich bezahlte Kaufpreis. Unter fremden Dritten wird sich *ex definitione* der gemeine Wert als Verkehrswert im Sinne eines Interessenausgleichs am Markt zwischen Käufer- und Verkäuferseite ergeben. Das gezahlte Entgelt entspricht ja durchaus dem vereinbarten Gesamtentgelt; es wird nur allenfalls in einen im Vertrag erwähnten und einen nicht erwähnten Teil aufgesplittet. Im Sinne der oben dargestellten Überlegungen aus der deutschen Literatur würden daher nach wie vor das Entgelt und damit die Leistungsfähigkeit durch Verwendung des Einkommens besteuert werden. Insofern hat die Neuregelung einen Auffangcharakter und dient der Bekämpfung der Steuervermeidung. Richtigerweise wäre der tatsächlich gezahlte Kaufpreis zu ermitteln. Da dies offensichtlich aus Beweissicht schwieriger zu ermitteln ist, wird einfach auf den gemeinen Wert abgestellt, der von der Grundidee her dem tatsächlich gezahlten Kaufpreis entsprechen sollte.

In der zweiten Konstellation (Glücks- und Notverkäufe) sollte in beiden Fällen letztlich auf den tatsächlich gezahlten Kaufpreis abgestellt werden, da dieser das aufgewendete Entgelt darstellt. In aller Regel wird dieser Kaufpreis ohnedies dem gemeinen Wert entsprechen, da der gemeine Wert ja *ex definitione* nicht einen festen Punkt einnehmen kann, sondern sich nur aus einer Durchschnittsbetrachtung in einer Bandbreite ergibt.²³⁾

²³⁾ Werden z. B. bei der Vergleichswertmethode zehn Immobilienverkäufe herangezogen, die Ausreißer eliminiert und wird dann der Durchschnitt gerechnet, so zeigt sich ja, dass eben ganz verschiedene „gemeine Werte“, zu denen tatsächlich Verkäufe abgewickelt wurden, existieren. Nur rein mathematisch ergibt sich ein Verkehrswert. Je nach Interessenlage und Verhandlungsgeschick liegt der tatsächlich gezahlte Preis aber sicherlich in einer Bandbreite um den rechnerischen Wert.

In der dritten Fallkonstellation, dem Erwerb eines Grundstücks durch Ausübung einer Kaufoption, zeigt sich, dass das Heranziehen des höheren gemeinen Werts²⁴⁾ sowohl durch die Bestimmungen des GrEStG als auch des § 10 BewG rechtlich gedeckt ist. Aus Sicht der Gesetzesmaterialien kann weder ein Sinn noch ein Zweck für eine derartige Auslegung abgeleitet werden. Aus systematischer Gesamtsicht der Anknüpfungsparameter des Grunderwerbsteuerrechts hat die Anknüpfung an das Entgelt und nicht an den Wert zu geschehen. Hat daher ein potenzieller Käufer eine Kaufoption – aus welchem Grund auch immer – erhalten, so hat er eine gewisse Chance auf Wertsteigerung, die aber keinesfalls eintreten muss. Tritt die Chance jedoch ein und erwirbt er daher eine Immobilie günstig, liegt insofern eine Art Glückskauf vor. Dennoch hat der Erwerber als Entgelt nur den Ausübungspreis zu bezahlen, sodass auch im Sinne der Leistungsfähigkeit ebenjener Preis der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen wäre. Gerade für den Fall von Immobilienleasingverträgen führt eine höhere Grunderwerbsteuerbelastung bei Ankauf des Leasingguts zu Ende der Leasingvertragsdauer zu einer aus der Grundsystematik des Grunderwerbsteuerrechts nicht abzuleitenden Mehrbelastung.

Insofern sollte daher die Neuregelung dahingehend eingeschränkt werden, dass sie nur Steuervermeidungsszenarien bekämpft.

i

Auf den Punkt gebracht

- Nach der GrEStG-Novelle 2014 ist bei einem Grundstückskauf die Steuer weiterhin vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, der als Kaufpreis definiert ist.
- Allerdings ist nach § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG mindestens der gemeine Wert anzusetzen.
- Aus den Gesetzesmaterialien ist keine Begründung für diese Vorgangsweise abzuleiten.
- Aus der Literatur lässt sich zeigen, dass ein Hauptgrund für diese Bestimmung wohl die Bekämpfung von Steuervermeidungsszenarien (Angabe eines reduzierten Kaufpreises im Kaufvertrag) war.
- Wird durch Ausübung einer Kaufoption ein Grundstück erworben und ist der gemeine Wert höher als der Ausübungspreis, so bemisst sich die Grunderwerbsteuer vom höheren Verkehrswert.
- Es konnte gezeigt werden, dass die Gesamtsystematik des Grunderwerbsteuerrechts an das Entgelt anknüpft. Hat daher der Optionsberechtigte und Käufer nur einen geringeren Kaufpreis zu zahlen, als er dem Verkehrswert entspricht, sollte auch nur dieser Kaufpreis der Grunderwerbsteuer unterzogen werden.
- Es wäre daher anzudenken, die Bestimmung entsprechend zu novellieren.

²⁴⁾ Ist der gemeine Wert unter den Ausübungspreis gesunken, wird sich mangels Ausübung der Kaufoption keine Rechtsfrage stellen; entspricht der gemeine Wert dem Verkehrswert, ergeben sich ohnedies keine Auslegungsprobleme.

Pflichtteilsergänzungszahlung durch eine Privatstiftung

Die Zahlung durch eine Privatstiftung zur Deckung eines Pflichtteilfehlbetrags (§ 951 ABGB) ist keine Zuwendung an den Pflichtteilsberechtigten (§ 27 Abs. 5 Z 7 EStG 1988). Sie basiert nicht auf stiftungsrechtlichen Grundlagen, sondern ausschließlich auf § 951 ABGB und besteht unabhängig von der Stellung des Pflichtteilsberechtigten gegenüber der Privatstiftung (→ [BFG 11. 8. 2014, RV/6100270/2013](#); Revision zulässig; siehe auch → [BFG 6. 6. 2014, RV/6100579/2008](#); Revision nicht zugelassen, außerordentliche Revision anhängig).