

### Grunderwerbsteuer neu

## Gemeiner Wert und Grunderwerbsteuer

### BMF nimmt zur Vorgangsweisen nach der Neuregelung Stellung

VON DR. CHRISTIAN PRODINGER\*)

**Wie bekannt, knüpft das GrEStG in der Neufassung beim Kauf mindestens an den gemeinen Wert an. Diskutiert wurde, ob dies nicht zu nicht sachgerechten Ergebnissen führen kann. Das BMF hat nunmehr zu diesen Fragen und weiteren Bereichen in einer umfangreichen Information Stellung genommen.<sup>1)</sup>**

#### 1. Rechtslage

Wie bereits ausführlich dargestellt,<sup>2)</sup> findet sich in der aktuellen Neuregelung des Grunderwerbsteuerrechtes eine Bestimmung, wonach zwar beim Kauf weiterhin auf den Kaufpreis, nämlich die Gegenleistung, abzustellen ist, mindestens aber der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage darstellt.

Im zitierten Artikel wurde erörtert, dass aus den Gesetzesmaterialien keinerlei Begründung für diese Neuregelung folgt. *Lattner*<sup>3)</sup> hat jedoch ausgeführt, dass der Zweck dieser Bestimmung darin zu sehen ist, Steuerverkürzungen zu vermeiden. Die Grunderwerbsteuer wurde nach dieser Darlegung dahingehend vermieden, dass zwar ein bestimmter Kaufpreis zivilrechtlich vereinbart war und auch geleistet wurde, in der Urkunde selbst aber nur ein deutlich niedrigerer Kaufpreis ausgewiesen und der restliche Kaufpreis ohne schriftliche Erwähnung zusätzlich gezahlt wurde.

Dies bedeutet vorwegnehmend, dass in derartigen Fällen der (tatsächliche) Kaufpreis sehr wohl dem gemeinen Wert entsprochen hat. Im Ergebnis liegt daher nur ein Beweiswürdigungsproblem vor: Wenn im Kaufvertrag zwischen A und B ein bestimmter Kaufpreis angegeben wird, so ist es unter Umständen verfahrensrechtlich schwierig möglich, einen tatsächlich gezahlten höheren Kaufpreis nachzuweisen. Ist jedoch der gemeine Wert höher, so muss eben auf diesen Wert abgestellt werden. Ohne dass es daher zu einer inhaltlichen Änderung der Bemessungsgrundlage kommen soll, führt die leichtere Nachweisbarkeit des gemeinen Werts offensichtlich zum Neuregelungsinteresse.

In der Vorliteratur wurde aufgezeigt, dass dies bei verschiedenen Themen, so etwa bei Notverkäufen oder auch bei Ausübung einer Kaufoption, zu Problemen führt. Ist nämlich tatsächlich ein höherer gemeiner Wert gegeben, als es dem Kaufpreis entspricht, ist das Abstellen auf den gemeinen Wert durch die Systematik des Grunderwerbsteuerrechts nicht mehr gedeckt.

#### 2. Information des BMF

In der zitierten Information hat das BMF nun zu diversen Punkten Stellung genommen, darunter auch zur Frage des gemeinen Werts von Notverkäufen und Kaufoptionen.

So sehr eine rasche und ausführliche Darstellung von Problemen zu begrüßen ist, ist doch darauf hinzuweisen, dass manche Aussagen des BMF nun mit den Gesetzesbestimmungen und letztlich auch mit der nur indirekt durch die Ausführungen von *Lattner* herausgearbeiteten Gesetzesintention in Widerspruch zu stehen scheinen.

---

\*) Dr. Christian *Prodinger* ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

<sup>1)</sup> BMF-Information vom 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014.

<sup>2)</sup> Vgl. hiezu *Prodinger/Hacksteiner*, Grunderwerbsteuer bei Kaufoptionen, SWK-Heft 28/2014, 1220, m. w. H.

<sup>3)</sup> Vgl. *Lattner*, GrEStG-Novelle – Was ändert sich, was bleibt gleich? SWK-Heft 17/2014, 769.

In Punkt 1.1.2 wird nämlich zunächst die Frage behandelt, ob bei einem Kauf immer ein Vergleich mit dem gemeinen Wert anzustellen sei und es bei einer Abweichung einen bestimmten akzeptierten Rahmen gäbe.

Als Lösung wird ausgeführt, dass „*bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert entsprechen wird*“. Demgegenüber sei bei Erwerbsvorgängen zwischen Familienangehörigen, die nicht dem begünstigten Familienverband des § 7 Abs. 1 GrEStG angehören, ein Fremdvergleich anzustellen. Die Frage nach einer Schwankungsbreite stelle sich daher nicht.

Nach dem BMF ergeben sich daher offensichtlich drei Gruppen von Personen:

- Zum einen können Personen dem begünstigten Personenkreis nach § 7 Abs. 1 GrEStG angehören. Bekanntlich ist dann die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage jedenfalls nur der dreifache Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Werts und obendrein ein begünstigter Steuersatz gegeben.
- Darüber hinaus gibt es aber auch eine (zweite) Personengruppe, die nach allgemeinen steuerrechtlichen Überlegungen dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegt, die aber nicht begünstigt ist. Es kann also von einem weiteren Verwandtschaftskreis gesprochen werden.
- Der dritte Kreis sind fremde Dritte, bei denen keinerlei Nahebeziehung vorliegt und bei denen etwa in der bekannten ertragsteuerlichen Betrachtung ein Fremdvergleich deshalb nicht angestellt werden muss, weil die Transaktion *per se* als fremdüblich eingestuft wird.

Das BMF vergleicht nun zwischen dem zweiten und dem dritten Personenkreis und sieht eine Schwankungsbreite deshalb beim dritten Personenkreis nicht als diskutabel an, weil hier offensichtlich ohnedies die Gegenleistung dem gemeinen Wert entsprechen soll. Somit reduziert sich nach Auffassung des BMF die Problematik des Nachweises des gemeinen Werts auf den erweiterten Familienkreis.

Offensichtlich widerspricht zunächst diese Aussage des BMF dem Gesetz, das sehr wohl auf den gemeinen Wert abstellt. Nur durch die Überlegung, dass der gemeine Wert bei einem dritten Personenkreis ohnedies dem Kaufpreis entspricht, findet die Überlegung des BMF im Gesetz wieder Deckung.

Freilich ist dann unverständlich, wie den von *Lattner* dargestellten gesetzgeberischen Überlegungen entsprochen werden soll. Die Problematik der Steuerverkürzung durch Angabe eines reduzierten Kaufpreises im Kaufvertrag wird augenscheinlich nicht nur beim erweiterten Familienkreis vorliegen, sondern auch zwischen fremden Dritten. Ohne hier statistisches Material zu prüfen, wird wohl davon auszugehen sein, dass eine Vielzahl von Grundstückstransaktionen durchaus im engeren Familienkreis stattfindet (dann aber oftmals im Schenkungswege), selbstverständlich auch eine bestimmte Anzahl im erweiterten Familienkreis stattfindet (obschon auch hier oftmals Schenkungen oder gemischte Schenkungen vorkommen mögen), die jedenfalls zahlenmäßig überwiegenden Transaktionen im Personenkreis der fremden Dritten durchgeführt werden.

Sollte es daher tatsächlich auch zwischen fremden Dritten zu Grunderwerbsteuerverkürzungen gekommen sein, würden die gesetzgeberischen Neuregelungen dann ins Leere laufen, wenn zwischen diesen Personen ohnedies stets von einem fremdüblich hohen und dem gemeinen Wert entsprechenden Kaufpreis ausgegangen wird. Will man hier trotzdem einen Nachweis verlangen, müsste dies wohl in jedem Einzelfall durchgeführt werden. Dass dies ausnehmend kompliziert ist, ist durchaus evident.<sup>4)</sup> Will man aber nur auf den wohl eingeschränkten erweiterten Familienkreis abstellen,

---

<sup>4)</sup> Vgl. die nachstehenden Ausführungen zum Nachweis.

fragt sich, welchen Sinn hier die Neuregelung hat, zumal diese ja auch in den erwähnten anderen Bereichen wie Notverkäufen und Kaufoptionen durchaus Probleme macht.

Fraglich ist auch, was zu passieren hat, wenn zwischen fremden Dritten ein niedrigerer Kaufpreis als der gemeine Wert vereinbart wird. Folgt man der Aussage in Punkt 1.1.2 der BMF-Information, so wäre von Finanzseite nichts zu unternehmen, wiewohl die einzelnen Steuerpflichtigen bei Nichtoffenlegung des höheren gemeinen Werts wohl entsprechende steuerliche Probleme und Pflichtverletzungen zeitigen würden.

Verstärkt werden die Überlegungen des BMF auch durch die Ausführungen in Punkt 1.1.4, wonach gerade bei Erwerbsvorgängen zwischen Familienmitgliedern, die nicht dem Kreis des § 7 Abs. 1 GrEStG entsprechen, eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung des Schuldners respektive die Notwendigkeit eines Nachweises des gemeinen Werts in Bezug auf einen Fremdvergleich gegeben ist.

Punkt 1.1.5 behandelt den Notverkauf. Nach dem BMF ist hier zu prüfen, ob zum tatsächlich erzielbaren gemeinen Wert veräußert wird oder nicht. Wird wegen persönlicher Umstände unter dem gemeinen Wert veräußert, sei der höhere gemeine Wert heranzuziehen; werde zum tatsächlich erzielbaren Preis veräußert, sei der Kaufpreis die Bemessungsgrundlage.

Auch hier führt die scheinbare Klärung der Situation wohl zu praktischen Problemen: Niemand wird, auch wenn er in einer Notlage ist oder gerade dann, das Grundstück billiger verkaufen, als es sein muss. Wenn aber sehr rasch Geld realisiert werden muss respektive präsumtive Käufer dies wissen, wird eben nur ein geringerer Kaufpreis erzielbar sein. Ein anderer Eigentümer desselben Grundstücks, der bonitätsstark ist und sich allenfalls etwas länger Zeit mit dem Verkauf lassen kann, würde daher unter Umständen einen höheren Wert lukrieren können. Letztlich bleibt wieder offen, auf welchen Wert abzustellen ist. Daher resultiert wiederum ein steuerliches Risiko für Käufer und Verkäufer.

In Punkt 1.1.9<sup>5)</sup> führt das BMF wieder aus, dass bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden davon auszugehen sei, dass die Summe der vereinbarten Leistungen dem gemeinen Wert entspricht.

Zur Frage der Kaufoption, konkret am Beispiel des Leasings, nimmt das BMF in Punkt 1.1.10 Stellung. Abgestellt wird offensichtlich auf einen Restwertleasingvertrag, bei dem der Leasingnehmer eine Kaufoption zum Restwert hat. Das BMF führt aus, dass bei Teilamortisationsverträgen, bei denen das Leasinggut dem Leasinggeber zuzurechnen ist und der Restwert dem Restbuchwert entspricht,<sup>6)</sup> der festgesetzte Kaufpreis dem gemeinen Wert entspricht. Nach dem letzten Satz gilt dies jedoch nicht, wenn im konkreten Fall der gemeine Wert offenkundig den steuerlichen Restbuchwert überschreitet.

Im Ergebnis ist auch diese Antwort schwer einzuordnen. Zunächst sei davon ausgegangen, dass die überwiegende Mehrzahl von Immobilienleasingverträgen nicht zwischen nahen Angehörigen oder im Konzern stattfindet, sondern zwischen einer Leasinggesellschaft und einem Leasingnehmer, der in keinem Beteiligungsverhältnis steht, also fremder Dritter ist. Nach den oben ausgeführten Darstellungen in Punkt 1.1.2 und 1.1.9 (bzw. *e contrario* 1.1.4) sollte daher der Kaufpreis stets dem gemeinen Wert entsprechen. Warum dann wieder ein Nachweis verlangt wird, ist in diesem systematischen Zusammenhang unverständlich. Stellt man jedoch auf die Gesetzesbestimmung ab, die den gemeinen Wert zur Bemessungsgrundlage macht, wäre immer dann, wenn der gemeine Wert

---

<sup>5)</sup> Hierbei geht es um die Überlegung, ob bei Zahlung eines Barkaufpreises und zusätzlich eines Darlehens eine Abzinsung vorzunehmen oder auf den gemeinen Wert abzustellen ist.

<sup>6)</sup> Jedenfalls diesen nicht unterschreitet.

höher als der Ausübungspreis der Kaufoption ist, auf diesen abzustellen. Nun kann sein, dass der Ausübungspreis unter dem gemeinen Wert, am gemeinen Wert oder über dem gemeinen Wert liegt. Im ersten Fall wird der Leasingnehmer in aller Regel aber die Kaufoption nicht ausüben, da er diesfalls durch Ausübung der Kaufoption mehr bezahlen würde als am freien Markt. Der mittlere Fall ist naturgemäß unproblematisch. Übt der Leasingnehmer die Kaufoption aber deshalb aus, weil der gemeine Wert zumindest etwas höher als der Kaufpreis ist, müsste er sich dieses Faktums ja jedenfalls bewusst sein. In einer Durchschnittsbetrachtung wird gerade bei höherpreisigen Wirtschaftsgütern wie bei Immobilien die Ausübung der Kaufoption wohl genau überdacht und der Ausübungspreis am Verkehrswert des zu erwerbenden Gegenstands gemessen werden. Muss daher ohnedies in jedem Fall der gemeine Wert ermittelt und ein Gutachten vorgelegt werden, greift die „Generalklausel“ des BMF, wonach bei fremden Dritten grundsätzlich der Kaufpreis dem gemeinen Wert entspricht, gerade wieder nicht. Verlassen sich Steuerpflichtige aber auf diese Generalklausel, so besteht wohl ein Risiko, wenn dann doch ein höherer gemeiner Wert angenommen wird.

In Punkt 1.1.3 wird zum Nachweis des gemeinen Werts Stellung genommen. Dieser könne, abgesehen von einem Schätzungsgutachten, durch einen Kaufpreis bei nicht lang zurückliegendem Ankauf oder einen Kaufpreis von vergleichbaren Liegenschaften, Immobilienpreisspiegel oder dergleichen glaubhaft gemacht werden. Ein früherer Kaufpreis sei jedenfalls dann glaubhaft, wenn der vorangegangene Kaufvorgang nicht mehr als ein Jahr zurückliegt und unter Fremden erfolgte. Bei länger zurückliegenden Ankäufen können die früheren Kaufpreise dann herangezogen werden, wenn es seither nachweislich (etwa anhand von Immobilienpreisspiegeln) zu keiner Veränderung bei der Wertentwicklung gekommen ist. Andernfalls bestünden keine Bedenken, den früheren Kaufpreis anhand der seither erfolgten Preisentwicklung im jeweiligen Immobiliensegment hochzurechnen.

Nun ist aber die Wertermittlung von Immobilien, wie die bewertungsrechtliche Literatur aufzeigt, äußerst komplex. Sicherlich wird es unproblematische Fälle geben, wenn zwischen fremden Dritten ein Grundstück gekauft wurde und nunmehr zu einem gering höheren Preis weiterverkauft wird. Auch mag es noch unproblematisch sein, unbebaute Grundstücke wertmäßig hochzurechnen, wenn in der bestimmten Gegend keine großen Veränderungen stattgefunden haben. Eine simple Hochrechnung von bebauten Grundstücken, die vor mehreren Jahren erworben wurden, anhand von Immobilienpreisspiegeln u. Ä. wird aber letztlich zu völligen Zufallswerten führen. Ohne Sachverständigengutachten wird daher die Rechnung letztlich nicht sinnvoll sein. Der Steuerpflichtige wird daher genötigt sein, eine derartige Rechnung jedenfalls vorzulegen. Prüft die Behörde die Rechnung nicht weiter nach, wird sie wohl der amtswegigen Ermittlungspflicht nicht nachkommen. Prüft sie im Detail nach, müsste sie konsequenterweise ein Sachverständigengutachten verlangen. Dies wird freilich den Verwaltungsaufwand für die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung entsprechend aufblähen.

Die Nachweisfrage mag daher in grundsätzlichen Aussagen leicht fassbar sein. In der Praxis wird der Steuerpflichtige jedoch vor der Wahl stehen, entweder unter Hinweis auf die gegebenen fremdüblichen Personenkreise keinerlei Aussagen zum gemeinen Wert zu treffen oder in einer simplifizierten Rechnung einen gemeinen Wert, der dem Kaufpreis entspricht, nachzuweisen oder aber ein Sachverständigengutachten einzuholen. Soweit der Steuerpflichtige sich gegen ein Sachverständigengutachten entscheidet, bleibt das steuerliche Risiko einer Unterbewertung wohl bei ihm, da das Gesetz ja eindeutig auf den höheren gemeinen Wert als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage abstellt.

Im Ergebnis scheint die Regelung daher durchaus komplizierend und in der Praxis schwer umsetzbar. Wenn das BMF ohnedies der Meinung ist, dass der Hauptanwendungsfall nur bei Transaktionen im erweiterten Familienkreis liegt, wäre es wohl ein-

facher gewesen, in der Steueranmeldung den Nachweis des Verwandtschaftsverhältnisses zu verlangen. Für den begünstigten Personenkreis muss dieser Nachweis ohnedies geschehen. Liegen fremde Dritte vor, scheint das BMF selbst von der Per-se-Fremdüblichkeit des Kaufpreises auszugehen. Wird die Mitgliedschaft im erweiterten Familienkreis offengelegt, sollten die Prüfungsmöglichkeiten des Finanzamts in diesen Fällen wohl ausreichen. Dafür würde man in allen anderen Fällen den Nachweis eines höheren gemeinen Werts als den Kaufpreis nicht verlangen müssen, was zum einen der Verwaltungsvereinfachung dient und zum anderen das Grunderwerbsteuersystem beibehalten würde.



### Auf den Punkt gebracht

Das BMF hat in einer Information Klarstellungen zur neuen Grunderwerbsteuer dargelegt. Bei fremden Dritten sei der Kaufpreis *per se* dem gemeinen Wert entsprechend, sodass sich Bewertungsfragen nicht stellen würden. Zwischen nahen Angehörigen, die nicht begünstigt sind, sei jedoch auch im Rahmen der Mitwirkungspflicht der gemeine Wert zu ermitteln.

Die Ausführungen scheinen den gesetzgeberischen Intentionen zu widersprechen. Sie bringen letztlich auch eine gewisse Unsicherheit, da nicht klar ist, wann sich der Steuerpflichtige auf die Fremdüblichkeit verlassen kann und wann der gemeine Wert nachgewiesen werden muss.


Auch die Aussagen zu Notverkäufen und zum Leasing führen zu keinem eindeutigen Ergebnis. Letztlich überzeugen auch die Ausführungen zur Ermittlung des gemeinen Werts nicht, da der Verkehrswert einer Liegenschaft oftmals nicht durch simplifizierte Rechnungen zu ermitteln ist.

---

---

---

## Grunderwerbsteuer: mitgekauftes Inventar als Zugehör der Liegenschaft

Wird für den Erwerb von unbeweglichen Sachen einerseits und von beweglichen Sachen andererseits ein einheitliches Entgelt vereinbart, so gehören jene Teile des Kaufpreises zur Gegenleistung i. S. d. GrEStG, die für den Erwerb des Grundstücks und für das Zugehör zu diesem bezahlt werden, sofern die betreffenden Gegenstände Zugehör i. S. d. § 2 Abs. 1 Satz 2 GrEStG sind. In gegenständlichem Fall sind die Kücheneinrichtung samt Einbaugeräten sowie der Einbauschrank im Schlafzimmer aufgrund der objektiven Zweckwidmung als „Zubehör“ der erworbenen Liegenschaft i. S. d. § 294 ABGB bzw. § 2 Abs. 1 GrEStG zu qualifizieren, das dem rechtlichen Schicksal der Hauptsache folgt und damit der Grunderwerbsteuer unterliegt. Dasselbe gilt für die WC- und Badezimmereinrichtung. Im Übrigen würde die Entfernung der „Eckdusche mit Glastüren“ sowie „diverser Armaturen und Halterungen“ nicht nur eine unwirtschaftliche Vorgangsweise verlangen, sondern den ordnungsgemäßen Gebrauch der Wohnung hindern. Das Gleiche gilt für die Sicherheitstüre. Im Übrigen entspricht der Kauf einer Wohnung ohne Eingangstüre nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens. Wandmalerei, Steinwand aus schwarzem Naturstein, Steinwand aus italienischem Naturstein und Terrakotta-Fliesen sind unselbständige Bestandteile, da die Verbindung mit der Hauptsache so eng ist, dass diese nicht ohne Substanzverletzung bzw. nur durch eine unwirtschaftliche Vorgangsweise entfernt werden können. Sie teilen das sachenrechtliche Schicksal der Hauptsache. Bei den genannten Beleuchtungskörpern handelt es sich laut Inventarliste um diverse Hängeleuchten, Deckenleuchten, Wandleuchten und Halogenspots, die grundsätzlich universell verwendbar sind. Es sprechen keine gesicherten Umstände des Einzelfalles dafür, dass es sich um Bestandteile bzw. Zubehör handelt (→  BFG 25. 9. 2014, [RV/7102585/2012](#), Revision nicht zugelassen).