Grundstückswert

Grunderwerbsteuer bei unentgeltlichen Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke

Keine Bemessungsgrundlage außerhalb des Anwendungsbereichs des § 4 Abs 2 GrEStG?

SEBASTIAN BERGMANN*)

Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke werden in der Grunderwerbsteuer in der Regel durch Abstellen auf den günstigen Einheitswert privilegiert behandelt. Soweit nach dem Gesetz aber nicht auf den Einheitswert abzustellen ist, stellt sich die Frage, welcher Wert iZm unentgeltlichen Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

1. Grundsatz

Gemäß § 4 Abs 1 Satz 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG), mindestens jedoch vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist dabei nach § 4 Abs 1 Satz 3 GrEStG entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Gebäudewerts (Pauschalwertmodell) oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werts

zu berechnen. Die näheren Umstände und Modalitäten sowohl für die Hochrechnung des Bodenwerts und die Ermittlung des Gebäudewerts als auch für den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlags sind dabei gemäß § 4 Abs 1 Satz 4 GrEStG vom Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler in der Grundstückswertverordnung (GrWV)[1]) festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert eines Grundstücks im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der GrWV ermittelte Grundstückswert, gilt nach § 4 Abs 1 Satz 5 GrEStG der geringere gemeine Wert als Grundstückswert.

2. Land- und Forstwirtschaft

Abweichend von § 4 Abs 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs 2 GrEStG bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke vom Einheitswert (§ 6 GrEStG) zu berechnen:

- Übertragungen von Grundstücken an den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten begünstigten Personenkreis[2]) (§ 4 Abs 2 Z 1 GrEStG);
- Erwerbe von Grundstücken durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Ver-

*) Assoz. Univ.-Prof. Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M. MBA ist Partner, Rechtsanwalt und Steuerberater bei BERGMANN HABSBURG Rechtsanwälte und lehrt am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Der Autor hofft, dass der vorliegende Beitrag auf das Interesse des Jubilars stößt, und wünscht ihm für seinen weiteren Lebensweg alles erdenklich Gute!

[1]) Vgl BGBl II 2015/442 idgF.

[2]) Ehegatten oder eingetragene Partner (während aufrechter Ehe bzw Partnerschaft oder iZm der Auflösung der Ehe bzw Partnerschaft), Lebensgefährten (sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten), Verwandte oder Verschwägerte in gerader Linie, Geschwister, Nichten oder Neffen, Stief-, Wahl- bzw Pflegekinder einschließlich deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner.

lassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten begünstigten Personenkreis (§ 4 Abs 2 Z 2 GrEStG);

- Vorgänge gemäß § 1 Abs 2a und 3 GrEStG (§ 4 Abs 2 Z 3 GrEStG);
- Erwerbe von Grundstücken aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG (§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG).

Der Einheitswert (§ 6 GrEStG) ist damit aber keineswegs bei sämtlichen Erwerbsvorgängen iZm land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, sondern nur dann, wenn ein privilegierter Erwerbsvorgang iSd § 4 Abs 2 GrEStG verwirklicht wird. Nicht zur Anwendung kommen kann der Einheitswert als Bemessungsgrundlage daher insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke an Personen, die nicht dem begünstigten Personenkreis des § 26a Abs 1 Z 1 GGG angehören. Dies gilt zB für folgende Fälle:

- Vermögenswidmungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke an Privatstiftungen;
- Einlagen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke in Gesellschaften (außerhalb des Anwendungsbereichs des UmgrStG), und zwar auch dann, wenn diese ohne Gegenleistung mit Buchung in eine Kapitalrücklage erfolgen;
- sonstige unentgeltliche Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke an dritte, nicht dem begünstigten Personenkreis des § 26a Abs 1 Z 1 GGG angehörende Personen.

Fraglich ist, welcher Wert in letzteren Fällen als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist.

3. Keine Möglichkeit zur Ermittlung des Grundstückswerts

Soweit kein Anwendungsfall des § 4 Abs 2 GrEStG vorliegt und folglich der Einheitswert (§ 6 GrEStG) nicht als Bemessungsgrundlage herangezogen werden kann, gilt auch in Fällen der Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke der Grundsatz des § 4 Abs 1 GrEStG, wonach die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5 GrEStG), mindestens jedoch vom Grundstückswert, zu berechnen ist.[3]) Hierbei kommt es aber zu Problemen. Eine Gegenleistung liegt in den beschriebenen Fällen nämlich gerade nicht vor, und ein Grundstückswert lässt sich iZm land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken faktisch nicht ermitteln. Letzteres aus folgenden Gründen:

- Der steuerliche Grundstückswert ist gemäß § 4 Abs 1 Satz 3 GrEStG entweder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwerts gemäß § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Gebäudewerts (Pauschalwertmodell) oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werts zu berechnen.
- Das BewG differenziert (ua) zwischen den Vermögensarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens (§ 18 BewG). Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke zählen dabei stets zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen (§ 30 Abs 1 Z 1 BewG) und nicht zum Grundvermögen (§ 52 Abs 2 BewG).
- Einen Bodenwert kennt das BewG aber lediglich für Grundvermögen (§ 53 Abs 2 BewG) und nicht auch für land- und forstwirtschaftliches Vermögen.[4])
- Ein Immobilienpreisspiegel, der auch land- und forstwirtschaftliche Grundstücke berücksichtigt, existiert nicht.[5])

[3]) Vgl Info des BMF vom 13. 5. 2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.9; *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG (2017) § 4 Rz 162.
[4]) Vgl Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.9.
[5]) Vgl Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.9.

- Und auch der gemeine Wert wäre gemäß dem Wortlaut des § 4 Abs 1 Satz 5 GrEStG nur dann als Grundstückswert heranzuziehen, wenn *„ein Steuerschuldner nach[weist], dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert“*.[6])

Wenn es aber weder eine Gegenleistung gibt noch sich nach einer der gesetzlich vorgesehenen Methoden ein Grundstückswert ermitteln lässt, dann scheint das GrEStG dem Gesetzeswortlaut nach mangels Bemessungsgrundlage unanwendbar zu sein.

4. Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung ist sich der gegenständlichen Problematik bewusst, kommt im Ergebnis aber zu einer anderen Beurteilung. Demnach gehe der Grundstückswert in Fällen wie den gegenständlichen *„als Mindest- und Ersatzbemessungsgrundlage […] inhaltlich ins Leere“* und *„würde hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken nur die Gegenleistung heranzuziehen sein, ohne eine Mindest- oder Ersatzbemessungsgrundlage zur Verfügung zu haben. Dies würde daher bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen außerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG zu einer ‚Null-Bemessungsgrundlage‘ führen, was jedenfalls dem eindeutigen Telos der Bestimmung des § 4 GrEStG 1987, aber auch dem in den Erläuterungen zum StRefG 2015/2016 zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, dass ‚im Bereich der Land- und Forstwirtschaft die seit 1. Juni 2014 bzw 1. Jänner 2015 geltende Rechtslage beibehalten werden soll‘, widerspricht. (Anm: Zwischen 1. 6. 2014 und 31. 12. 2015 waren Erwerbsvorgänge über land- und forstwirtschaftliche Grundstücke außerhalb des – damals noch enger definierten – Familienverbandes mit 3,5 % vom gemeinen Wert zu versteuern). Da es daher eines Maßstabes für die Bewertung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken, die außerhalb des Familienverbandes des § 26a GGG übergeben werden, bedarf, das GrEStG jedoch keinen eigenen vorsieht, ist gemäß § 10 Abs 1 BewG 1955 der gemeine Wert heranzuziehen.“*[7])

Diese Auffassung der Finanzverwaltung kann mE jedoch nicht überzeugen. Die Bestimmung des § 10 Abs 1 BewG, wonach bei Bewertungen dann der gemeine Wert zugrunde zu legen ist, *„soweit nichts anderes vorgeschrieben ist“*, kann im gegenständlichen Kontext im Hinblick auf den Umstand nicht zur Anwendung kommen, dass durch § 4 Abs 1 GrEStG eben – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – explizit etwas anderes vorgeschrieben wird. Dass letztere Bestimmung in den nicht unter § 4 Abs 2 GrEStG subsumierbaren Fällen unentgeltlicher Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke inhaltlich *de facto* ins Leere läuft, vermag daran nichts zu ändern.

Auch eine teleologische Lücke,[8]) die per Analogie zu schließen wäre, liegt gegenständlich nicht vor. Zwar ist es richtig, dass eine Unanwendbarkeit des GrEStG bzw eine „Null-Bemessungsgrundlage“ nicht dem Telos des § 4 GrEStG entsprechen dürfte und man überdies auch dem Gesetzgeber schwerlich unterstellen wird können, einen solchen Rechtszustand beabsichtigt zu haben (Stichwort: Planwidrigkeit). Allerdings entspricht es unzweifelhaft ebenso wenig dem Telos des § 4 GrEStG bzw der Absicht des Gesetzgebers, dass in bestimmten Fällen unentgeltlicher Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke mit dem gemeinen Wert die denkbar ungünstigste (weil höchste) Bemessungsgrundlage herangezogen werden soll, zeigen doch gerade § 4 Abs 2

---

6) Vgl Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.9.

7) Vgl Info des BMF vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 3.9.; ebenso *Raab* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG, § 4 Rz 163 ff; auch nach *Arnold/Bodis*, GrEStG[18] (2022) § 4 Rz 165, sei *„diese Rechtsansicht der Finanzverwaltung durchaus begründet“*.

8) Bei einer solchen erfordert die im Rahmen der Auslegung ermittelte *ratio legis* iVm dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) die Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung einer gesetzlichen Bestimmung auf einen Sachverhalt, auf den die betreffende Bestimmung nicht unmittelbar anwendbar ist (vgl *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff[2] [2011] 474; *Bergmann*, Genussrechte [2016] 616 mwN).

GrEStG und andere Bestimmungen (vgl § 3 Abs 1 Z 2a und 4 GrEStG) eindeutig, dass der Gesetzgeber Erwerbe land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke gegenüber solchen normaler Grundstücke tendenziell privilegieren und mit Sicherheit nicht benachteiligen wollte.

Der Umstand, dass die Bundesanstalt Statistik Österreich in ihrer Veröffentlichung der Immobiliendurchschnittspreise[9]) schlichtweg keine land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke berücksichtigt (obwohl dies ohne Weiteres möglich wäre) und damit ein Grundstückswert weder nach dem Pauschalwertmodell (mangels Bodenwerts im Bereich des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens) noch auf Grundlage eines Immobilienpreisspiegels (mangels Erfassung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch die Bundesanstalt Statistik Österreich) ermittelt werden kann, kann nicht dazu führen, dass die Grunderwerbsteuer bei Erwerben land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke außerhalb des Anwendungsbereichs des § 4 Abs 2 GrEStG ohne Rechtsgrundlage zu Lasten der Steuerpflichtigen vom höheren gemeinen Wert zu ermitteln ist.

Das seitens der Finanzverwaltung der Bestimmung des § 4 GrEStG (iVm § 10 Abs 1 BewG) zugrunde gelegte Verständnis scheint im Übrigen nicht mit dem vom VfGH aus dem Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) abgeleiteten[10]) Sachlichkeitsgebot vereinbar zu sein. Der Gleichheitssatz setzt dem Gesetzgeber nämlich insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen.[11]) Worin die sachliche Begründung dafür liegen soll, unentgeltliche Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke in den Anwendungsfällen des § 4 Abs 2 GrEStG durch Abstellen auf den Einheitswert als Bemessungsgrundlage im Vergleich zur Regelbemessungsgrundlage des § 4 Abs 1 GrEStG zu privilegieren, alle anderen Fälle unentgeltlicher Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke durch das angenommene Abstellen auf den gemeinen Wert demgegenüber aber im Vergleich zur Regelbemessungsgrundlage des § 4 Abs 1 GrEStG massiv zu benachteiligen,[12]) ist nicht ersichtlich.

Auf den Punkt gebracht

Für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke kann gegenwärtig kein steuerlicher Grundstückswert ermittelt werden, weswegen bei unentgeltlichen Übertragungen nach Auffassung der Finanzverwaltung der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für die GrESt heranzuziehen sei. Letztere Auffassung überzeugt allerdings nicht und scheint das GrEStG bei unentgeltlichen Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke außerhalb des Anwendungsbereichs des § 4 Abs 2 GrEStG aktuell unanwendbar zu sein. Das Problem könnte durch die Bundesanstalt Statistik Österreich durch Berücksichtigung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke in deren Veröffentlichung der Immobiliendurchschnittspreise, durch den Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler als Verordnungsgeber der GrWV oder durch den Gesetzgeber selbst gelöst werden. Eine Ergänzung der Bestimmung des § 4 Abs 2 GrEStG um einen Tatbestand, wonach bei unentgeltlichen Übertragungen land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke generell auf den Einheitswert als Bemessungsgrundlage abzustellen wäre, würde mE sachgerecht erscheinen.

---

[9]) Gemäß § 3 Abs 2 GrWV sind für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. 12. 2016 entsteht, ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen.

[10]) Vgl VfSlg 12.151/1989; 12.833/1991; 13.011/1992; *Rust/Blum*, Grundrechtsschutz im Steuerrecht (2018) 25; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[8] (2019) Rz 57; *Muzak*, B-VG[6] (2020) Art 2 StGG Rz 21.

[11]) Vgl VfGH 13. 6. 2019, G 11/2019; 18. 6. 2019, G 150/2018; 1. 10. 2019, G 330/2018; 1. 10. 2019, G 207/2018; *Grabenwarter/Frank*, B-VG (2020) Art 7 Rz 16; *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[8], Rz 57.

[12]) In der Praxis zeigt sich, dass der steuerliche Grundstückswert betraglich in der Regel nur einen Bruchteil des gemeinen Werts ausmacht.