

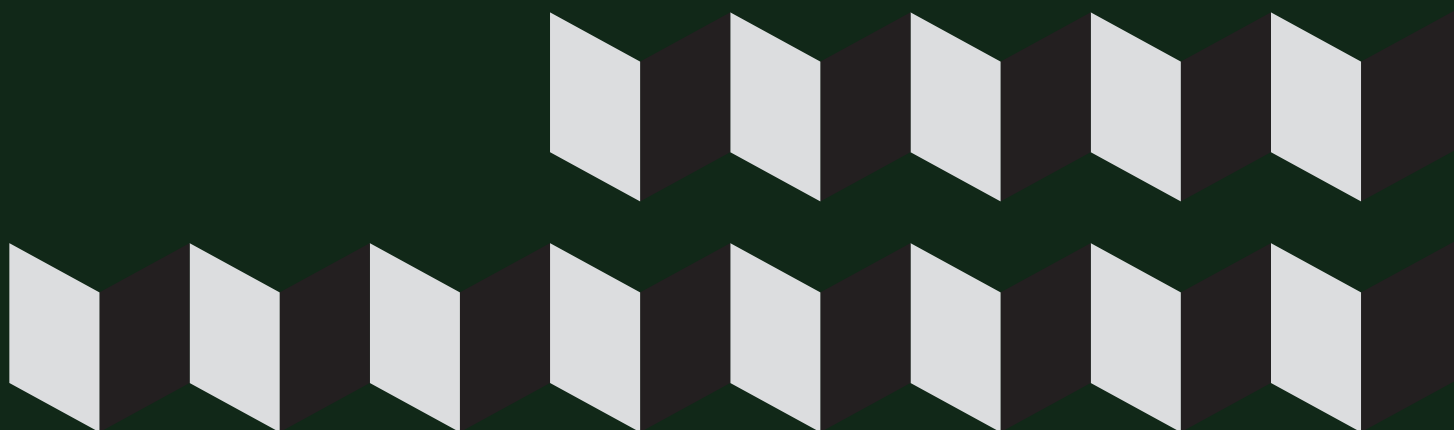


Die Privatstiftung

Nationales und internationales Stiftungsrecht

Schriftleitung

Johannes Gasser, Georg Kodek, Daniel Varro, Johannes Zollner



52 | Beiträge

Stiftungen, Begünstigte, Bewertungen und das ErbRÄG 2015

Philipp Fidler

61 |

Grunderwerbsteueroptimierung bei Zuwendungen an Privatstiftungen

Andreas Kampitsch

80 | Rechtsprechung

Treuepflichten und Änderung der Stiftungserklärung

Grunderwerbsteueroptimierung bei Zuwendungen an Privatstiftungen

Die Zuwendung von Wirtschaftsgütern an nicht gemeinnützige Privatstiftungen unterliegt grundsätzlich der Stiftungseingangssteuer. Eine Ausnahme besteht für Zuwendungen von Grundstücken, welche von der Stiftungseingangssteuer befreit sind, die aber – bei inländischen Grundstücken – unter die Regelungen der Grunderwerbsteuer fallen. Zusätzlich ist für diese Zuwendungen das „Stiftungseingangssteuer-äquivalent“ vorgesehen. Hier bewirken die Änderungen der Grunderwerbsteuer mit dem StRefG 2015/16 in aller Regel eine günstigere Besteuerung und eröffnen Optimierungspotenzial. Zu beachten sind allerdings Querwirkungen zu anderen Steuern.

Von **Andreas Kampitsch**

Inhaltsübersicht:

- A. Historie der Besteuerung von Grundstückszuwendungen
- B. Neuregelung im GrEStG mit dem StRefG 2015/16
 - 1. Grundstückswert
 - 2. Art des Erwerbs
 - a) Unterscheidung in „unentgeltlich“, „teilentgeltlich“ und „entgeltlich“
 - b) Rechtsfolgen
 - 3. Stiftungseingangssteueräquivalent
 - a) Anfall bei Un- und Teilentgeltlichkeit des Erwerbs
 - b) Höhe des Stiftungseingangssteueräquivalents
 - 4. Zwischenergebnis
- C. Grunderwerbsteueroptimierung
 - 1. Erwerbe von Todes wegen
 - 2. Erwerbe unter Lebenden
- D. Auswirkungen auf andere Steuern
- E. Ergebnis

A. Historie der Besteuerung von Grundstückszuwendungen

Die Besteuerung der Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen unterliegt einer wechselvollen Geschichte. Bis zur Aufhebung der Grundtatbestände des ErbStG¹⁾ durch den VfGH²⁾ waren auch Zuwendungen an Privatstiftungen nach den Regelungen des ErbStG zu behandeln und zu versteuern. Im GrEStG³⁾ bestand hingegen eine Befreiung für derartige Zuwendungen (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG idF vor SchenkMG 2008⁴⁾).⁵⁾ Mit „Auslaufenlassen“ der vom VfGH für die Neuregelung gesetzten Frist durch den Gesetzgeber wären daher auch Zuwendungen an Pri-

- 1) Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 BGBl 1955/141.
- 2) VfGH 7. 3. 2007, G 54/06 ua; 15. 6. 2007, G 23/07 ua.
- 3) Grunderwerbsteuergesetz 1987 BGBl 1987/309.
- 4) Schenkungsmeldegesetz 2008 BGBl I 2008/85.
- 5) Die Erbschafts- oder Schenkungssteuer erhöhte sich für Grundstückszuwendungen jedoch um 3,5% oder 2% (abhängig von dem Verwandtschaftsverhältnis des entferntest Begünstigten zum Zuwendenden) des Werts der durch die Zuwendung erworbenen Grundstücke (§ 8 Abs 4 ErbStG).

PSR 2017/13

§ 7 Abs 1 Z 1,
Abs 2 GrEStG;
§ 27 Abs 5 Z 7
EStG;
§ 12 Abs 15 UStG

Grunderwerb-
steuer-
optimierung;
Stiftungs-
eingangs-
steueräquivalent;
Grundstücks-
zuwendung

vatstiftungen mit keiner Eingangssteuer mehr belastet gewesen.

Mit dem SchenkMG 2008 wurde daher das StiftEG⁶⁾ erlassen, welches für Zuwendungen an privatrechtliche Stiftungen eine Besteuerung iHv grundsätzlich 2,5% vom zugewendeten Vermögen abzüglich Schulden und Lasten vorsieht.⁷⁾ Ähnlich der Regelungen im ErbStG wurde die Zuwendung von inländischen Grundstücken zusätzlich (zur „regulären“ Stiftungseingangssteuer) mit 3,5% des Werts des Grundstücks besteuert. Von der GrESt waren die Grundstückszuwendungen weiterhin befreit (§ 3 Abs 1 Z 8 GrEStG idF SchenkMG 2008). Die Bemessungsgrundlage (der „Wert“ des Grundstücks, der sich an den Einheitswerten orientierte) führte in der Folge zweimal zu einer Aufhebung der Bewertungsbestimmung im StiftEG durch den VfGH.⁸⁾

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2012⁹⁾ wurden Zuwendungen von Grundstücken durch Einführung einer Befreiungsbestimmung in § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG von der Stiftungseingangssteuer befreit, unterliegen aber seither der GrESt (nach deren allgemeinen Regelungen). Zusätzlich sieht § 7 Abs 2 GrEStG seither die Erhöhung der GrESt im Falle von bestimmten Erwerben um das Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 2,5% vor. Weiterhin wurde jedoch – wie im GrEStG bis zur Novelle BGBl I 2014/36 generell – vor allem in Fällen unentgeltlicher Zuwendungen an den Einheitswert als Bemessungsgrundlage angeknüpft.

Dies führte in der Folge zur Aufhebung der Bewertungsbestimmung des § 6 GrEStG idF vor BGBl I 2014/36 durch den VfGH¹⁰⁾ und kurz vor dem Auslaufen der vom VfGH gesetzten Frist zur Novellierung der GrESt durch BGBl I 2014/36, welche eine Differenzierung der Bemessungsgrundlage für Erwerbe innerhalb und außerhalb des Familienverbands vorsah. Während innerhalb der Familie immer eine begünstigte Bemessungsgrundlage in Höhe des dreifachen Einheitswerts, begrenzt mit 30% des gemeinen Werts, und ein begünstigter Steuersatz iHv 2% zur Anwendung gelangten (§ 4 Abs 1 Z 1 GrEStG),¹¹⁾ war außerhalb des Familienkreises die Mindestbemessungsgrundlage stets der gemeine Wert. Da Privatstiftungen niemals zum begünstigten Familienkreis zählten,¹²⁾ kamen für diese stets als Mindestbemessungsgrundlage der gemeine Wert des Grundstücks (§ 3 Abs 1 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36) und ein Steuersatz iHv 3,5% (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF BGBl I 2014/36) zur Anwendung. Für den Fall, dass der Wert der Gegenleistung geringer als der halbe gemeine Wert des Grundstücks war, erhöhte sich die Steuer um 2,5% der Bemessungsgrundlage. Im Ergebnis unterlagen Grundstückszuwendungen an eine Privatstiftung nach der Rechtslage idF BGBl I 2014/36 einer GrESt iHv 6% des gemeinen Werts,¹³⁾ bei Hinzurechnung der Eintragungsgebühr nach GGG¹⁴⁾ (die ebenfalls zwischen Erwerben innerhalb und außerhalb eines – eigens definierten – Familienkreises unterscheidet) ergab sich ein „Abrieb“ iHv in Summe 7,1% des gemeinen Werts des Grundstücks.¹⁵⁾ Da der GrESt nur Erwerbe „inländische[r] Grundstücke“ (§ 1 Abs 1 GrEStG) unterliegen, nach § 1 Abs 6 Z 5 StiftEG Zuwendungen von Grundstücken aber generell steuerbefreit sind, fällt für die Zuwendung von ausländischen Grundstücken keine (österreichische) Steuer an.¹⁶⁾

B. Neuregelung im GrEStG mit dem StRefG 2015/16

Ein Eckpunkt des StRefG 2015/16¹⁷⁾ war eine weitere Änderung der GrESt, welche sich in ihren Grundzügen und bezogen auf die Privatstiftung überblicksmäßig wie folgt darstellt:¹⁸⁾

- Einführung des Grundstückswerts – berechnet nach der GrWV,¹⁹⁾ höchstens der nachgewiesene gemeine Wert – als Mindestbemessungsgrundlage (vor allem für unentgeltliche Erwerbe).
- Definition der „unentgeltlichen“, „teilentgeltlichen“ und „entgeltlichen“ Erwerbe in Abhängigkeit vom Verhältnis des Werts der Gegenleistung zum Grundstückswert.
- Definition von *ex lege* stets unentgeltlichen Erwerben.
- Begünstigter Stufentarif für unentgeltliche Erwerbe bzw für den unentgeltlichen Teil von teilentgeltlichen Erwerben bis zu einer Bemessungsgrundlage von € 400.000,–.
- Neuregelung des Stiftungseingangssteueräquivalents: Dieses fällt nur bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben an und beträgt weiterhin 2,5%. Anders als bisher bildet die Bemessungsgrundlage jedoch die Differenz zwischen Grundstückswert und Gegenleistung.
- Sonderregelungen bestehen weiterhin für Erwerbe von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken (auf diese wird nachfolgend nicht weiter eingegangen).

1. Grundstückswert

Die Ermittlung des Grundstückswerts kann auf drei verschiedene Arten erfolgen (§ 4 Abs 1 GrEStG iVm GrWV): Als Summe des hochgerechneten (anteiligen) Bodenwerts und des (anteiligen) Werts des Gebäudes, wie sie sich aus § 2 GrWV ergibt (Pauschalwertmodell), oder auf Basis eines Immobilienpreisspiegels (seit 1. 1. 2017 jener der Statistik Austria) mit einem Abschlag iHv 28,75% (§ 3 GrWV). Sofern ein niedrigerer gemeiner Wert als jener der GrWV nachgewiesen wird, ist dieser anzuwenden. Nach der gesetzlichen Konzeption bildet der nachgewiesene gemeine Wert somit den Höchstwert für den Grundstückswert, in al-

6) Stiftungseingangssteuergesetz BGBl I 2008/85.

7) Die Erhöhungstatbestände des § 2 Abs 1 Satz 2 StiftEG außer Acht gelassen.

8) VfGH 2. 3. 2011, G 150/10; 30. 11. 2011, G 111, 112/11.

9) BGBl I 2011/112.

10) VfGH 27. 11. 2012, G 77/12.

11) Sonderregelungen bestanden für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke.

12) BMF 11. 11. 2014, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbgesetzes durch das Bundesgesetz BGBl I 2014/36, BMF-010206/0101-VI/5/2014 Pkt 6.5.

13) Siehe etwa bei *Malle/Ludwig*, Zuwendungen an Privatstiftungen: Ist das Stiftungseingangssteueräquivalent noch zeitgemäß? PSR 2014, 128 (129); *Marschner*, Neuregelung der Grunderwerbsteuer – Auswirkungen auf Stiftungen, ZFS 2014, 63 (63f).

14) Gerichtsgebührgesetz BGBl 1984/501.

15) *Marschner*, ZFS 2014, 64.

16) *Marschner*, Optimierung der Familienstiftung³ (2015) Rz 662.

17) Steuerreformgesetz 2015/16 BGBl I 2015/118.

18) Siehe auch *Bodis*, StRefG 2015/16 – GrEStG-Änderungen und Auswirkungen auf Stiftungen, ZFS 2015, 185 (185ff).

19) Grundstückswertverordnung BGBl II 2015/442.

ler Regel wird der Grundstückswert unter dem gemeinen Wert liegen.²⁰⁾

2. Art des Erwerbs

a) Unterscheidung in „unentgeltlich“, „teilentgeltlich“ und „entgeltlich“

Gerade bei Übertragungen von Grundstücken gegen (geringe) Gegenleistungen an Privatstiftungen war in der Vergangenheit (bis zum Budgetbegleitgesetz 2012) strittig, inwieweit hier „unentgeltliche“ Zuwendungen vorliegen, die unter das StiftEG fallen, oder entgeltliche Vorgänge, die (ausschließlich) der GrESt zu unterwerfen wären.²¹⁾ Bis zur Neuregelung der GrESt mit dem StRefG 2015/16 sah § 7 Abs 2 GrEStG vor, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent dann anfällt, wenn der Wert der Gegenleistung geringer als der halbe gemeine Wert des Grundstücks ist.

Nunmehr unterscheidet § 7 Abs 1 Z 1 lit a GrEStG zwischen „unentgeltlichen“, „teilentgeltlichen“ und „entgeltlichen“ Erwerben, wobei die Einstufung abhängig ist von der Gegenleistung. Beträgt die Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswerts, ist der Erwerb als unentgeltlich, beträgt sie hingegen mehr als 70% des Grundstückswerts, so ist der Erwerb als entgeltlich einzustufen. Bei einer dazwischenliegenden Gegenleistung gilt der Erwerb als teilentgeltlich.

Darüber hinaus normieren § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG, dass gewisse Arten von Erwerben stets als unentgeltlich gelten. Da eine Privatstiftung auch weiterhin nicht zum begünstigten Familienkreis (definiert in § 26a GGG) zählt, kann für Grundstückszuwendungen an eine Privatstiftung ausschließlich die Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG zur Anwendung gelangen, welche (die meisten)²²⁾ Erwerbe von Todes wegen als unentgeltliche Erwerbe einstuft: Jedenfalls als unentgeltlich gelten die Hauptanwendungsfälle des Erbanfalls und des Vermächtnisses.

Ist eine Gegenleistung vorhanden, deren Höhe aber nicht zu ermitteln ist, dann gilt der Erwerb als teilentgeltlich, wobei die Gegenleistung iHv 50% des Grundstückswerts angenommen wird (§ 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG). Der Wert der Gegenleistung richtet sich nach § 5 GrEStG. So stellen – neben einem vereinbarten Kaufpreis (zu diesem gehört bei Option nach § 6 Abs 2 UStG auch eine dem Erwerber in Rechnung gestellte USt²³⁾)²⁴⁾ – vor allem vorbehaltene Nutzungen (Fruchtgenussrecht,²⁵⁾ Wohnrecht²⁶⁾) eine Gegenleistung für Zwecke der GrESt dar.

b) Rechtsfolgen

Die Unterscheidung in die verschiedenen Arten von Erwerben – die auch systematisch bei den Regelungen über die Steuersätze getroffen wird (§ 7 GrEStG) – hat Relevanz für den anzuwendenden Steuersatz und für die Frage, ob ein Stiftungseingangssteueräquivalent anfällt oder nicht (siehe hierzu gleich unter B.3).

Sofern ein unentgeltlicher Erwerb vorliegt, kommt für eine Bemessungsgrundlage bis zu € 400.000,- ein begünstigter Stufentarif zur Anwendung (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG):

Bemessungsgrundlage (in Euro)	Steuer	Steuerberechnung
0 bis 250.000	0,5%	GW * 0,5%
ab 250.000 bis 400.000	2,0%	(GW – 250.000) * 2% + 1.250

Tabelle 1

Darüber hinaus ist auch bei unentgeltlichen Erwerben der „Normalsteuersatz“ von 3,5% anzuwenden. Die Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Erwerben bildet der Grundstückswert.²⁷⁾ Bei *ex lege* unentgeltlichen Erwerben sind allfällige Gegenleistungen (Übernahme von Schulden, Einräumung von Fruchtgenuss- oder Wohnrechten) in welcher Höhe auch immer für die Ermittlung der Grunderwerbsteuer unbeachtlich.²⁸⁾

Entgeltliche Erwerbe unterliegen dem Normalsteuersatz iHv 3,5% (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG), wobei als Bemessungsgrundlage die Gegenleistung, mindestens aber der Grundstückswert heranzuziehen ist (§ 4 Abs 1 Satz 1 GrEStG). Unter fremden Dritten wird allerdings, da der Grundstückswert (theoretisch) mit dem gemeinen Wert gedeckelt ist, in aller Regel der (höhere) Wert der Gegenleistung die Bemessungsgrundlage bilden (vor allem dann, wenn zur umsatzsteuerpflichtigen Veräußerung nach § 6 Abs 2 UStG optiert wird).

Teilentgeltliche Erwerbe werden für die Anwendung des Steuersatzes in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufgespalten, wobei für den unentgeltlichen Teil der progressive Tarif zur Anwendung gelangt, für den entgeltlichen Teil der Normalsteuersatz iHv 3,5% (§ 7 Abs 1 Z 2 lit a UAbs 2 GrEStG). Zur Illustration darf hier auf das (für Privatstiftungen modifizierte) Beispiel in den ErläutRV zum StRefG 2015/16²⁹⁾ verwiesen werden:

Stifter A wendet der B-Privatstiftung ein Grundstück mit einem Grundstückswert (GW) von 200.000 gegen Übernahme der darauf lastenden Schulden in Höhe von 80.000 zu. Da die Gegenleistung 40% des GW beträgt, ist der Erwerbsvorgang zu 40% entgeltlich und zu 60% unentgeltlich, wobei (ohne Berücksichtigung des Stiftungseingangssteueräquivalents) für den entgeltlichen Teil der „Normalsteuersatz“ iHv 3,5% und für den unentgeltlichen Teil der Stufentarif zur Anwendung gelangt. →

20) *Wilpinger/Woditschka*, Widmungen von Immobilien an Privatstiftungen, in *Wiedermann/Wilpinger* (Hrsg), Die Vermögensnachfolge im Steuerrecht (2017) 181 (183).

21) Vgl VwGH 30. 1. 2013, 2012/17/0055, und *Bodis*, Gemischte Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen – Verhältnis zwischen GrEStG und StiftEG durch VwGH geklärt, RdW 2013, 241 (241 ff).

22) Siehe hierzu *Fraberger/Kampitsch*, Steuerliche Fragestellungen bei erbrechtlichen Immobilienerwerben, JEV 2016, 67 (69 ff).

23) Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl 1994/663.

24) VwGH 13. 5. 2004, 2001/16/0017; 2001/16/0434; *Fellner*, Grunderwerbsteuer § 5 Rz 6 a (15. Lfg, Sep 2016) mwN.

25) VwGH 4. 12. 2003, 2003/16/0091.

26) VwGH 31. 3. 2011, 2007/15/0158.

27) Dies ergibt sich grundsätzlich aus § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG, sowie – seit AbgÄG 2015 BGBl I 2015/163 – für die *ex lege* als unentgeltlich zu behandelnden Erwerbe des § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG klarstellend auch aus § 4 Abs 1 Satz 2 GrEStG.

28) *Fellner*, Grunderwerbsteuer § 7 Rz 6 (15. Lfg, Sep 2016).

29) ErläutRV 684 BlgNR 25. GP 37.

Entgeltlicher Teil (unterliegt Normalsteuersatz):
 $80.000 * 3,5\% = 2.800$

Unentgeltlicher Teil (unterliegt Stufentarif):
 $120.000 * 0,5\% = 600$

3. Stiftungseingangssteueräquivalent

a) Anfall bei Un- und Teilentgeltlichkeit des Erwerbs

Der Gesetzgeber hat auch in der neuen Rechtslage die Regelungen zum Stiftungseingangssteueräquivalent beibehalten, diese aber entsprechend angepasst. Nunmehr fällt das Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 2,5% bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben von Grundstücken an. Als Bemessungsgrundlage dient der Unterschiedsbetrag zwischen dem Grundstückswert und einer allfälligen Gegenleistung (§ 7 Abs 2 GrEStG).

Das Stiftungseingangssteueräquivalent fällt dann an, wenn der zugrunde liegende Erwerb durch die Privatstiftung als unentgeltlich oder teilentgeltlich einzu-stufen ist. Jedenfalls zur Anwendung gelangt es dem Grunde nach bei den nach *ex lege* als unentgeltlich zu behandelnden Erwerben des § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG von Todes wegen. In allen anderen Fällen ist zu beachten, dass die Anwendbarkeit des Stiftungseingangssteueräquivalents maßgeblich von der Höhe der Gegenleistung abhängt. Nur wenn diese maximal 70% des Grundstückswerts ausmacht (Grenze für die Teilentgeltlichkeit), ist ein Stiftungseingangssteueräquivalent zu entrichten.³⁰⁾

b) Höhe des Stiftungseingangssteueräquivalents

Darüber hinaus ist die Höhe der Gegenleistung relevant für die Frage, in welcher Höhe das Stiftungseingangssteueräquivalent anfällt, da sich die Bemessungsgrundlage – wie ausgeführt – als Unterschiedsbetrag zwischen Grundstückswert und Gegenleistung ergibt. Je höher daher die Gegenleistung, desto niedriger das Stiftungseingangssteueräquivalent. Ähnlich wie die Stiftungseingangssteuer zielt das Stiftungseingangssteueräquivalent nunmehr also auf die „Bereicherung“ der Stiftung ab.³¹⁾

Zu unterscheiden ist zwischen jenen Erwerben, bei denen sich die Un- oder Teilentgeltlichkeit aus der Gegenüberstellung zwischen Grundstückswert und Gegenleistung ergibt, und jenen Erwerben von Todes wegen, die bereits *ex lege* als unentgeltlich anzusehen sind.

Bei Ersteren beträgt der Mindestbetrag des Stiftungseingangssteueräquivalents 2,5% von 30% des Grundstückswerts.³²⁾ Bei *ex lege* unentgeltlichen Erwerben von Todes wegen gem § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG kann das Stiftungseingangssteueräquivalent – bei entsprechend hoher Gegenleistung – selbst bei Anwendbarkeit dem Grunde nach null betragen, wenn die Gegenleistung gleich hoch oder höher als der Grundstückswert ist. Dass die Gegenleistung für die Einordnung als unentgeltlich in diesen Fällen ohne Relevanz ist, schlägt mE nicht auf die Frage der Höhe des Stiftungseingangssteueräquivalents durch. Da dieses – nach der neuen Rechtslage – die Bereicherung der Stiftung erfasst, sollten Gegenleistungen auch bei Erwerben von Todes wegen berücksichtigt werden und fol-

lich die Bemessungsgrundlage bis auf null mindern können.³³⁾

Für das unter B.2.b zitierte Beispiel ergibt sich daher das folgende Stiftungseingangssteueräquivalent:

$2,5\% \text{ von } GW \text{ abzgl } \text{Gegenleistung:}$
 $(200.000 - 80.000) * 2,5\% = 3.000$

In Summe beträgt die Grunderwerbsteuer daher 6.400.

4. Zwischenergebnis

Die Höhe der GrESt bei Grundstücksübertragungen an Privatstiftungen hängt daher von den folgenden Faktoren ab:

→ Erwerbe von Todes wegen: Bei den gängigen Erwerben von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis) liegt grunderwerbsteuerlich *ex lege* stets ein vollständig „unentgeltlicher“ Erwerb vor, der zu einem begünstigten Steuersatz (Stufentarif bis € 400.000,- Bemessungsgrundlage), einer (mintunter) günstigeren Bemessungsgrundlage (Grundstückswert) und (nachteilig) zum Anfall eines Stiftungseingangssteueräquivalents dem Grunde nach führt. Dessen

30) Varro, Die Auswirkungen der GrEStG-Änderungen (StRefG 2015/16) auf Stiftungen, JEV 2015, 92 (93f) zufolge ist die Regelung des § 7 Abs 2 GrEStG teleologisch zu reduzieren, sodass das Stiftungseingangssteueräquivalent nur dann anfallt, wenn die Gegenleistung weniger als 50% des Grundstückswerts beträgt (ähnlich auch Schimmer/Stückler, Änderungen der Grunderwerbsteuer durch das AbgÄG 2015 und durch das GG 2015, ÖStZ 2016, 5 [7]). Diese Auffassung stützt sich darauf, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent nur dann zur Anwendung kommen soll, wenn dem Grunde nach Stiftungseingangssteuer anfallen würde (was nach Auffassung der StfR 2009 Rz 313 dann der Fall wäre, wenn die Gegenleistung unter 50% des gemeinen Wertes läge). Hieraus ergeben sich jedoch Fragen der Wertmaßstäbe: Welcher Gegenleistungsbegriff (stiftungseingangssteuerlicher oder grunderwerbsteuerlicher) und welcher „Wert“ (Grundstückswert oder gemeiner Wert) bilden das Vergleichsmaß? Für die weitere Analyse wird daher davon ausgegangen, dass das Stiftungseingangssteueräquivalent immer dann anfällt, wenn ein grunderwerbsteuerlich „teilentgeltlicher“ Erwerb vorliegt.

31) Die Bemessungsgrundlage für die Stiftungseingangssteuer ergibt sich nach § 1 Abs 5 StiftEG als Differenz zwischen zugewendetem Vermögen nach Abzug dazu in wirtschaftlicher Beziehung stehender Schulden und Lasten. Im GrEStG kommt der Frage, ob auch eine „objektive“ Bereicherung (ohne Bereicherungswillen) zum Anfall eines Stiftungseingangssteueräquivalents führt, anders als im StiftEG jedoch keine Bedeutung zu. Vgl hierzu die Auffassung der Finanzverwaltung in StfR 2009 Rz 312. Dies würde auch einen „lucky buy“ mitunter der Stiftungseingangssteuer unterwerfen; dies wird jedoch von der hA abgelehnt und zusätzlich ein „Bereicherungswille“ des Zuwendenden gefordert; s bei Ludwig in N. Arnold/Ludwig (Hrsg), Stiftungshandbuch² (2013) Rz 5/27 mwN; s auch Marschner, Optimierung³ Rz 591. § 7 Abs 2 GrEStG richtet sich demgegenüber ausschließlich nach der Art des Erwerbs, der sich – von § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG abgesehen – aus dem objektiven Verhältnis zwischen Gegenleistung und Grundstückswert ergibt.

32) Dies ist bei einer Gegenleistung iHv 70% des Grundstückswerts der Fall. Ein niedrigeres Stiftungseingangssteueräquivalent ist nicht denkbar, da, wenn die Gegenleistung mehr als 70% beträgt, ein entgeltlicher Erwerb vorliegt, bei welchem kein Stiftungseingangssteueräquivalent mehr anfällt.

33) Fellner, Grunderwerbsteuer § 7 Rz 6 (15. Lfg, Sep 2016) scheint jedenfalls davon auszugehen, dass auch bei Erwerben von Todes wegen eine Gegenleistung bestehen kann, die allerdings für die Bestimmung, welcher Erwerb denn nun vorliegt, irrelevant ist. So auch zur Rechtslage nach SchenkMG 2008 zB Papst, „Wiederbelebung“ der GrESt, in Fraberger/Petritz (Hrsg), SWK-Spezial – Das neue Schenkungsmeldegesezt (2008) 22 (28), der „zB mitübernommene Schulden“ als – auch nach der seinerzeitigen Rechtslage nicht beachtliche – Gegenleistung bei Erwerben von Todes wegen nennt. Bei der Stiftungseingangssteuer sind mitübertragene Schulden bei Erwerben von Todes wegen von der Bemessungsgrundlage ebenfalls abzuziehen (s hierzu Bruckner, Zweifelsfragen zur Stiftungseingangssteuer, PSR 2009, 85 [90f]).

Höhe richtet sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen Grundstückswert und Gegenleistung.

→ Erwerbe unter Lebenden: Bei Erwerben unter Lebenden hat eine Abgrenzung nach der Höhe der Gegenleistung zu erfolgen. Der Vorteil einer Einstufung als „unentgeltlich“ besteht in der Anwendung des Stufentarifs, der Nachteil in der Anwendung des Stiftungseingangssteueräquivalents. Dieses fällt bei entgeltlichen Erwerben nicht an, demgegenüber ist jedoch auch der progressive Tarif nicht anwendbar. Bei teilentgeltlichen Erwerben ist der Stufentarif für den unentgeltlichen Teil, der Normalsteuersatz hingegen für den entgeltlichen Teil anwendbar; ebenfalls fällt ein Stiftungseingangssteueräquivalent an. Dieses wird bei unentgeltlichen und teilentgeltlichen Erwerben gleichermaßen auf Basis der Differenz zwischen Grundstückswert und Gegenleistung berechnet.

C. Grunderwerbsteueroptimierung

Bei den nachfolgenden Überlegungen zur Grunderwerbsteueroptimierung wird davon ausgegangen, dass der Grundstückswert und der Wert einer allfällig vereinbarten Gegenleistung eindeutig bestimmt und bestimmbar sind und folglich keine Bewertungsprobleme bestehen.

1. Erwerbe von Todes wegen

Bei einem *ex lege* unentgeltlichen Erwerb (vor allem Erbanfall, Vermächtnis) eines Grundstücks ist eine Optimierung der GrESt schon aufgrund der Tatsache, dass der Erwerb von dem Ableben einer Person abhängt, schwierig. Als Faustregel gilt jedoch in diesem

Fall, dass die GrESt umso niedriger ist, je höher eine allfällige von der Privatstiftung übernommene Gegenleistung ist, weil das Stiftungseingangssteueräquivalent abhängig vom Ausmaß der Gegenleistung bis auf null absinken kann. Je höher die Gegenleistung, desto niedriger daher die GrESt bei todeswegigen Zuwendungen an Privatstiftungen.

2. Erwerbe unter Lebenden

Wie sich aus dem Vorstehenden ergibt, stellt die vereinbarte Gegenleistung den maßgeblichen Faktor für die Höhe der GrESt bei Grundstücksübertragungen an Privatstiftungen unter Lebenden dar. Je höher die Gegenleistung, desto geringer das Stiftungseingangssteueräquivalent, bzw kann bei entsprechend hoher Gegenleistung aufgrund der Einstufung als „entgeltlicher“ Erwerb dieses überhaupt vermieden werden. Erkauft wird dies im Gegenzug durch die (teilweise) Nichtanwendbarkeit des Stufentarifs, wenn die Gegenleistung 30% des Grundstückswerts übersteigt und ein zumindest teilentgeltlicher Vorgang vorliegt.

Bei Gegenüberstellung eines unentgeltlichen Erwerbs (ohne jegliche Gegenleistung) und eines entgeltlichen Erwerbs zeigt sich, dass bis zu einem Grundstückswert von € 375.000,- die Einstufung als unentgeltlicher Erwerb aufgrund der Steuerwirkung des Stufentarifs günstiger ist als eine Einstufung als entgeltlicher Erwerb.

Dies ergibt sich aus der folgenden Gleichung (Gleichsetzung der Formel für die GrESt bei unentgeltlichem Erwerb plus Stiftungseingangssteueräquivalent mit der Steuerformel bei entgeltlichem Erwerb):

$$\begin{array}{l} \text{Berechnung bei unentgeltlichem Erwerb (ohne GL)} \\ \hline \begin{array}{l} \text{Berechnung nach Stufentarif (2.Stufe)} \\ 250.000 \cdot 0,005 + (GW - 250.000) \cdot 0,02 \end{array} + \begin{array}{l} \text{StiftESTÄqu} \\ 0,025 \cdot GW \end{array} = \begin{array}{l} \text{Berechnung bei entgeltlichem Erwerb} \\ 0,035 \cdot GW \end{array} \end{array}$$

Gleichung 1: Gegenüberstellung unentgeltlicher Erwerb und entgeltlicher Erwerb

Aufgelöst nach dem Grundstückswert ergibt sich ein Grundstückswert von € 375.000,-, ab dem ein entgeltlicher Erwerb grunderwerbsteuergünstiger als ein unentgeltlicher Erwerb ist. Dass die Bemessungsgrundlage für den Stufentarif auf der zweiten Stufe liegen muss, ergibt sich aus der folgenden Überlegung: Da die Kombination von Stiftungseingangssteueräquivalent (2,5%) und Stufentarif auf der zweiten Steuerstufe (2%) um einen Prozentpunkt über dem Normalsteuersatz von 3,5% liegt, wird bei einer auf der zweiten Steuerstufe liegenden Bemessungsgrundlage die Steuerersparnis, die sich aus dem Teil der Bemessungsgrundlage auf der ersten Steuerstufe gegenüber einem entgeltlichen Erwerb ergibt,³⁴⁾ bei höheren Bemessungsgrundlagen „konsumiert“. Die maximale Steuerersparnis (se_{max}) auf der ersten Steuerstufe gegenüber dem entgeltlichen Erwerb beträgt 1.250.³⁵⁾

$$se_{max} = - 0,005 * 250.000 = - 1.250$$

Gleichung 2: Maximale Steuerersparnis auf der ersten Stufe des Stufentarifs

Die maximale negative Steuerwirkung (sb_{max}) der zweiten Stufe gegenüber dem entgeltlichen Erwerb beträgt 1.500.³⁶⁾ →

34) Hier liegt die Kombination aus Stiftungseingangssteueräquivalent (2,5%) und Stufentarif (0,5%) um 0,5 Prozentpunkte unter dem Normalsteuersatz.

35) Differenz zwischen den Steuersätzen (- 0,5 Prozentpunkte) multipliziert mit der maximalen Bemessungsgrundlage, die auf der ersten Steuerstufe liegt.

36) Differenz zwischen den Steuersätzen (ein Prozentpunkt) multipliziert mit der maximalen Bemessungsgrundlage, die auf der zweiten Steuerstufe liegt.

$$sb_{max} = 0,01 * 150.000 = 1.500$$

Gleichung 3: Maximale Steuerbelastung auf der zweiten Stufe des Stufentarifs

Die Ersparnis der ersten Steuerstufe wird daher bereits auf der zweiten Steuerstufe konsumiert, die Bemessungsgrundlage muss auf der zweiten Steuerstufe liegen.

Ausgehend von dieser Überlegung könnte der Grundstückswert, ab dem ein entgeltlicher Erwerb günstiger als ein unentgeltlicher Erwerb ist, auch wie folgt bestimmt werden:

$$GW = 250.000 + 1.250 \div 0,01 = 375.000$$

Gleichung 4: Alternative Ermittlung des Grundstückswerts, bei welchem ein unentgeltlicher Erwerb noch steueroptimal ist

Hierbei wird der Grundstückswert ausgehend von der ersten Stufe des Stufentarifs berechnet. Addiert wird jene Bemessungsgrundlage auf der zweiten Stufe des Stufentarifs, ab der die Grunderwerbsteuerersparnis

der ersten Stufe (1.250) durch die zusätzliche Steuerbelastung der zweiten Stufe (ein Prozentpunkt) vollständig konsumiert wird.

Eine Optimierungsmöglichkeit – durch Verminderung des Stiftungseingangssteueräquivalents – besteht in der Vereinbarung einer Gegenleistung im Ausmaß von maximal 30% des Grundstückswerts. Dies ändert die Einstufung als „unentgeltlicher“ Erwerb (und somit die Anwendung des Stufentarifs) nicht, vermindert aber das Stiftungseingangssteueräquivalent im Ausmaß von 2,5% der Gegenleistung, dh, die Belastung durch das Stiftungseingangssteueräquivalent beträgt durchgerechnet nur 1,75% des Grundstückswerts.³⁷⁾ Damit verschiebt sich die Vorteilhaftigkeit des unentgeltlichen Erwerbs gegenüber einem entgeltlichen Erwerb bis zu einem Grundstückswert von € 557.142,86.

Dies ergibt sich aus Gleichung 5 (wie oben, nur um 30% vermindertes Stiftungseingangssteueräquivalent).

37) 70% von 2,5%.

Berechnung bei unentgeltlichem Erwerb (mit max. GL)

$$\overbrace{\text{Berechnung nach Stufentarif (3.Stufe)}} \quad \overbrace{\text{StiftEstÄqu}} \quad \text{Berechnung bei entgeltlichem Erwerb}$$

$$\overbrace{4.250 + (GW - 400.000) \cdot 0,035} + \overbrace{0,0175 \cdot GW} = \overbrace{0,035 \cdot GW}$$

Gleichung 5: Gegenüberstellung unentgeltlicher Erwerb (mit Gegenleistung iHv 30%) und entgeltlicher Erwerb

Zur Bestimmung der Stufe beim Stufentarif gelten die Überlegungen zum unentgeltlichen Erwerb ohne Gegenleistung entsprechend.³⁸⁾

Verkompliziert werden diese Vorteilhaftigkeitsüberlegungen durch die Möglichkeit des teilentgeltlichen Erwerbs bei einer Gegenleistung über 30% bis 70% des Grundstückswerts. Die Effekte einer Gegenleistung in diesem Bereich sind die folgenden:

Verminderung des Stiftungseingangssteueräquivalents iHv 2,5% der Gegenleistung sowie Verminderung der GrEST in Höhe des Stufentarifs von der Gegenleistung für den unentgeltlichen Teil; demgegenüber Erhöhung der GrEST für den entgeltlichen Teil um 3,5% der Gegenleistung.

Bei einer Teilentgeltlichkeit zeigt sich darüber hinaus der Effekt, dass der Teil der Bemessungsgrundlage, der dem Stufentarif unterliegt, stets auch die Bemessungsgrundlage für das Stiftungseingangssteueräquivalent ausmacht. Weitergedacht bedeutet dies, dass teilentgeltliche Erwerbe (im Vergleich zu unentgeltlichen Erwerben) dann steueroptimal sind, wenn der unentgeltliche Teil der ersten Stufe des Stufentarifs unterliegt, der Rest als entgeltlicher Teil dem Normalsteuersatz. Dies ist direkte Folge des Effekts, dass der unentgeltliche Teil gleichzeitig die Bemessungsgrundlage für das Stiftungseingangssteueräquivalent bildet; nur auf der ersten Stufe des Stufentarifs ist die Summe der Steuersätze (0,5% + 2,5% = 3%) niedriger als der Normalsteuersatz. Schon auf der zweiten Stufe des Stufentarifs ergibt sich eine höhere Steuerwirkung des unentgeltlichen Teils gegenüber dem entgeltlichen Teil (2% + 2,5% = 4,5%). Sihin ist ein teilentgeltlicher Erwerb dann steueroptimal, wenn die erste Stufe voll ausgenutzt wird und der „Rest“ des Grundstückswerts der Besteuerung als ent-

geltlicher Teil unterliegt. Dies ist erstmals bei einem Grundstückswert von rund € 357.142,86 möglich, da erst bei diesem der maximal mögliche unentgeltliche Teil (< 70%) € 250.000,- beträgt:

$$250.000 \div 0,7 = 357.142,86$$

Gleichung 6: Ermittlung des niedrigsten Grundstückswerts bei teilentgeltlichem Erwerb mit vollständiger Ausnutzung der ersten Stufe des Stufentarifs

Bei diesem Grundstückswert ist allerdings die Variante eines unentgeltlichen Erwerbs (mit 30% Gegenleistung) noch um € 1.607,14 steuergünstiger, da das Stiftungseingangssteueräquivalent in beiden Varianten gleich hoch ist, die Gegenleistung beim teilentgeltlichen Erwerb jedoch dem Normalsteuersatz unterliegt, während beim unentgeltlichen Erwerb der über € 250.000,- hinausgehende Teil der zweiten, progressiven Tarifstufe mit 2,0% unterliegt (s Tabelle 2).³⁹⁾

38) Nunmehr betragen die Differenz zwischen den Steuersätzen auf der ersten Stufe – 1,25 Prozentpunkte und die maximale Ersparnis auf der ersten Stufe daher – 3.125, die Differenz auf der zweiten Stufe 0,25 Prozentpunkte und die maximale Steuerbelastung auf der zweiten Stufe daher 375, welche somit die Ersparnis der ersten Stufe nicht konsumiert. Der Grundstückswert muss daher auf der dritten Stufe des Stufentarifs liegen. Auf dieser Stufe entsprechen sich Normalsteuersatz und Steuersatz des Stufentarifs, daher konsumiert das (verringerte) Stiftungseingangssteueräquivalent (1,75%) die Steuerersparnis, die sich aus der ersten und zweiten Stufe ergibt (2.750). Demnach könnte der Grundstückswert, ab dem ein entgeltlicher Erwerb gegenüber einem unentgeltlichen mit einer Gegenleistung von 30% günstiger wird, auch wie folgt berechnet werden: $GW = 400.000 + 2.750 \div 0,0175 = 557.142,86$.

39) Da es sich hierbei um eine Grenzbetrachtung handelt, wird als Gegenleistung sowohl beim unentgeltlichen Erwerb als auch bei dem teilentgeltlichen Erwerb eine Gegenleistung von 30% angesetzt. Beim „ersten“ möglichen teilentgeltlichen Erwerb liegt die Gegenleistung nämlich nur minimal über 30%, im Ergebnis kann daher derselbe Wert angesetzt werden.

Art des Erwerbs	Teilentgeltlicher Erwerb (GL > 30%)	Unentgeltlicher Erwerb (GL = 30%)
Unentgeltlicher Teil/Erwerb	250.000	357.142,86
darauf Steuer	$250.000 \cdot 0,005 = 1.250$	$250.000,00 \cdot 0,005 + 107.142,86 \cdot 0,02 = 3.392,86$
Entgeltlicher Teil	107.142,86	nicht anwendbar
darauf Steuer	$107.142,86 \cdot 0,035 = 3.750$	
BMGL StiftESTÄqu	250.000	$357.142,86 \cdot 0,70 = 250.000$
StiftESTÄqu	$250.000 \cdot 0,025 = 6.250$	$250.000 \cdot 0,025 = 6.250$
Summe Steuer	11.250,00	9.642,86
Differenz	1.607,14	

Tabelle 2

Bei höheren Grundstückswerten steigt bei einem unentgeltlichen Erwerb jedoch das Stiftungseingangssteueräquivalent zuzüglich der zweiten und dritten Stufe des progressiven Tarifs im Gegensatz zum teilentgeltlichen Erwerb stetig an, weil bei Letzterem durch eine höhere Gegenleistung das Stiftungseingangssteueräquivalent/der unentgeltliche Teil stets (gleich) niedrig gehalten werden kann. Somit ergibt

sich als vorteilhafte Variante eines Erwerbs bis zu einem Grundstückswert iHv rund € 485.714,29 ein unentgeltlicher Erwerb mit einer Gegenleistung iHv 30%, ab diesem Grundstückswert ist ein teilentgeltlicher Erwerb – mit einem unentgeltlichen Teil iHv € 250.000,- – stets steuergünstiger als der unentgeltliche Erwerb. Dies ergibt sich aus der folgenden Gleichung:

$$\underbrace{\underbrace{4.250 + (GW - 400.000) \cdot 0,35}_{\text{Stufentarif (3.Stufe)}} + \underbrace{0,025 \cdot GW \cdot 0,7}_{\text{StiftESTÄqu}}}_{\text{Unentgeltlicher Erwerb (mit 30% GL)}} = \underbrace{\underbrace{1.250}_{\text{Unentgeltl. Teil 1)}} + \underbrace{6.250}_{\text{Unentgeltl. Teil 2)}} + \underbrace{(GW - 250.000) \cdot 0,035}_{\text{Entgeltlicher Teil}}$$

Gleichung 7: Gegenüberstellung unentgeltlicher Erwerb (mit um 30% verminderten Stiftungseingangssteueräquivalent und teilentgeltlicher Erwerb mit unentgeltlichem Teil iHv € 250.000,-)

Aufgelöst nach dem Grundstückswert ergibt sich ein Grundstückswert von € 485.714,29, ab dem ein teilentgeltlicher Erwerb (mit einem unentgeltlichen Teil iHv € 250.000,-) grunderwerbsteuergünstiger als ein unentgeltlicher Erwerb ist. Dass die Bemessungsgrundlage für den Stufentarif beim unentgeltlichen Erwerb auf der dritten Stufe liegen muss, ergibt sich aus der folgenden Überlegung: Der sich bei einem Grundstückswert iHv rund € 357.142,86 vorliegende Steuervorteil eines unentgeltlichen Erwerbs mit einer Gegenleistung iHv 30% des Grundstückswerts von € 1.607,14 wird in der Folge durch die um 0,25 Prozentpunkte höhere Besteuerung des unentgeltlichen Erwerbs auf der zweiten Stufe des Stufentarifs konsumiert;⁴⁰⁾ da auf der Stufe jedoch nur mehr € 42.857,14 „Rest“-Bemessungsgrundlage zur Verfügung stehen, beträgt die Konsumation bis zu einem Grundstückswert von € 400.000,- lediglich rund € 107,14; der Grundstückswert muss daher auf der dritten Stufe des Stufentarifs liegen.⁴¹⁾

$$42.857,14 \cdot 0,0025 = 107,14$$

Gleichung 8: Maximale Steuerbelastung bei Restbemessungsgrundlage auf zweiter Stufe

Für den teilentgeltlichen Erwerb gilt Folgendes: 1) Die Steuer auf den unentgeltlichen Teil beträgt stets € 1.250,- (vollständige Ausnutzung der ersten Stufe des Stufentarifs), 2) das Stiftungseingangssteueräquivalent stets € 6.250,- (2,5% auf den unentgeltlichen Teil iHv € 250.000,-); der entgeltliche Teil (= die Gegenleistung)

ergibt sich sohin als Differenz zwischen Grundstückswert und € 250.000,-, dieser Teil ist mit 3,5% zu versteuern.

In der Folge ist noch zu untersuchen, ob ab einem bestimmten Grundstückswert nicht auch der entgeltliche Erwerb steuergünstiger als ein teilentgeltlicher Erwerb sein kann. Dies erklärt sich aus dem Effekt, dass ab einem gewissen Grundstückswert, die Gegenleistung nicht mehr in dem Ausmaß erhöht werden kann, dass der unentgeltliche Teil „nur“ mit der ersten Stufe des progressiven Tarifs besteuert wird. Dies ist ab einem Grundstückswert von rund € 833.333,33 der Fall:

$$250.000 \div 0,3 = 833.333,33$$

Gleichung 9: Maximaler Grundstückswert, der bei einem teilentgeltlichen Erwerb einen unentgeltlichen Teil von € 250.000,- ermöglicht

Ab diesem Grundstückswert fallen Teile des unentgeltlichen Erwerbs in die zweite (und in der Folge dritte)

40) Beim teilentgeltlichen Erwerb (mit einem unentgeltlichen Teil von € 250.000,-) unterliegen diese Teile als entgeltlicher Teil dem Normaltarif iHv 3,5%, beim unentgeltlichen Erwerb der zweiten Stufe mit 2% und dem um 30% verringerten Stiftungseingangssteueräquivalent (1,75%). Die Differenz beträgt daher 0,25 Prozentpunkte.

41) Auf der dritten Stufe besteht die Differenz zwischen dem unentgeltlichen Erwerb und dem teilentgeltlichen Erwerb im um 30% verringerten Stiftungseingangssteueräquivalent, dh aus 1,75 Prozentpunkten. Demnach könnte der Grundstückswert, ab dem ein teilentgeltlicher Erwerb (mit einem unentgeltlichen Teil von € 250.000,-) gegenüber einem unentgeltlichen Erwerb mit einer Gegenleistung von 30% günstiger wird, auch wie folgt berechnet werden:
 $GW = 400.000 + (1.607,14 - 107,14) \div 0,0175 = 485.714,29$

Stufe des progressiven Tarifs, weil die maximale Gegenleistung für einen teilentgeltlichen Erwerb mit 70% gedeckelt ist. In der zweiten und dritten Stufe des progressiven Tarifs ergibt sich jedoch zusammen mit dem Stiftungseingangssteueräquivalent eine höhere Besteuerung (4,5% bzw 6%), als dies beim entgeltlichen Erwerb der Fall wäre. Diese höhere Besteuerung „frisst“ in der Folge mit steigenden Grundstückswerten den Steuervorteil eines teilentgeltlichen Erwerbs auf und führt dazu, dass ab einem Grundstückswert von € 1.250.000,- der entgeltliche Erwerb (70% vom GW < Gegenleistung < GW)⁴²⁾ durch die Privatstiftung günstiger ist als der teilentgeltliche Erwerb.

Dies ergibt sich aus Gleichung 10.

$$\overbrace{\overbrace{0,7 \cdot GW \cdot 0,035}^{\text{Entgeltlicher Teil}} + \overbrace{(0,3 \cdot GW - 250.000) \cdot 0,02}^{\text{Unentgeltlicher Teil}} + \overbrace{1.250}^{\text{StiftEstÄqu}}}_{\text{Teilentgeltlicher Erwerb}} = \overbrace{0,035 \cdot GW}^{\text{Entgeltlicher Erwerb}}$$

Gleichung 10: Gegenüberstellung teilentgeltlicher Erwerb und entgeltlicher Erwerb

Die Formel für den entgeltlichen Erwerb ist der Steuersatz multipliziert mit Grundstückswert.

Für den teilentgeltlichen Erwerb ergibt sich die Formel wie folgt: Der entgeltliche Teil ist maximiert, dh mit 70% des Grundstückswerts, angenommen und wird mit 3,5% versteuert. Der unentgeltliche Teil ergibt sich als 30% des Grundstückswerts (da die Gegenleistung 70% ausmacht), welcher mit dem Stufentarif versteuert wird. Dass die zweite Stufe zur Anwendung gelangt, ergibt sich – wie bereits zuvor – aus folgender Überlegung: Da bei einem Grundstückswert von € 833.333,33 die maximale Steuerersparnis € 1.250,- beträgt, die negative Steuerwirkung auf der zweiten Stufe hingegen maximal € 1.500,- muss der Grundstückswert auf der zweiten Stufe liegen. Das Stiftungseingangssteueräquivalent ergibt sich wiederum als Unterschiedsbetrag zwischen Grundstückswert und Gegenleistung (dh 30% vom Grundstückswert) multipliziert mit dem Steuersatz.

Diese Lösung ergibt sich auch aus der folgenden Überlegung: Der entgeltliche Erwerb wird dann steuerünstiger, wenn beim teilentgeltlichen Erwerb die Steuer gleich hoch ist wie bei einem rein entgeltlichen Erwerb. Der entgeltliche Teil beim teilentgeltlichen Erwerb ist bereits *per definitionem* stets gleich hoch besteuert wie derselbe Teil beim entgeltlichen Erwerb. Im Ergebnis ist daher zu untersuchen, wann der unentgeltliche Teil gleich hoch besteuert ist wie ein entgeltlicher Erwerb. Dies wurde eingangs für die Gegenüberstellung zwischen unentgeltlichem und entgeltlichen Erwerb bereits gelöst: bei einer Bemessungsgrundlage von € 375.000,-. Da beim steueroptimalen teilentgeltlichen Erwerb ab einem Grundstückswert von rund € 833.333,33 der entgeltliche Teil stets maximiert ist (dh 70% des Grundstückswerts beträgt) und folglich der unentgeltliche Teil 30% des Grundstückswerts ausmacht, ergibt sich der Grundstückswert, ab dem ein entgeltlicher Erwerb stets steuerünstiger ist als ein teilentgeltlicher Erwerb, ebenfalls wie folgt:⁴⁴⁾

$$GW = 375.000 \div 0,3 = 1.250.000$$

Gleichung 11: Ermittlung Grundstückswert, ab dem entgeltlicher Erwerb steueroptimal ist

Aufgelöst nach dem Grundstückswert ergibt sich ein Grundstückswert von € 1.250.000,-, ab dem ein entgeltlicher Erwerb grunderwerbsteuerünstiger als ein teilentgeltlicher Erwerb (mit einer maximal möglichen Gegenleistung iHv € 875.000,-)⁴³⁾ ist.

42) Würde eine höhere Gegenleistung als der Grundstückswert vereinbart, wäre diese Gegenleistung der GrESt zugrunde zu legen und sich entsprechend die Bemessungsgrundlage erhöhen. Für die Berechnung wird jedoch davon ausgegangen, dass die Gegenleistung maximal dem Grundstückswert entspricht, was bedeutet, dass der Grundstückswert als (Mindest-)Bemessungsgrundlage herangezogen wird.

43) 70% von € 1.250.000,-. Würde eine höhere Gegenleistung vereinbart, wäre der Erwerb bereits als entgeltlich einzustufen.

D. Auswirkungen auf andere Steuern

Wie sich zeigt, kann bei Vereinbarung einer entsprechenden grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung die GrESt bei Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen gemindert werden. Bei der Optimierung der GrESt sollte jedoch nicht übersehen werden, dass die Vereinbarung von Gegenleistungen in anderen Steuern zu (möglicherweise) unerwünschten Steuereffekten führen kann. So darf etwa darauf hingewiesen werden, dass im Ertragsteuerrecht in aller Regel ein entgeltlicher Vorgang ab einer Gegenleistung von mehr als 50% des Werts angenommen wird, darunter ein unentgeltlicher Vorgang vorliegt.⁴⁵⁾ Darüber hinaus ist der Begriff der Gegenleistung im Ertragsteuerrecht nicht derselbe wie in der GrESt. Während bei Letzterer vor allem auch vorbehaltene Nutzungen (Fruchtgenussrechte, Wohnrechte) zur Gegenleistung zählen, kommt es bei einer Übertragung eines Grundstücks an eine Privatstiftung unter Zurückbehalt eines Fruchtgenussrechts dazu, dass die Privatstiftung ertragsteuerlich nur um den (um das Fruchtgenussrecht verminderten) Vermögenswert bereichert wird.⁴⁶⁾ Des Weiteren ist zu beachten, dass nach § 27 Abs 5 Z 7 Satz 2 EStG auch alle Vorteile, die der Zuwendende durch die Zuwendung an die Privatstiftung (etwa durch Mitübertragung von Schulden, Bezahlung eines sehr geringen Kaufpreises) erzielt, als steuerpflichtige Zuwendungen von der Privatstiftung gelten. Eine Ausnahme besteht nur bei „der Zuwendung

44) Hochrechnung des Anteils von 30% am Grundstückswert auf 100%.

45) StfR 2009 Rz 191; vgl weiters EStR 2000 Rz 7002 zur Rentenbesteuerung bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern; *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch (1993) § 24 Rz 9.1 und § 30 Rz 7; *Kirchmayr/Perl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG § 31 Rz 44 (Stand 1. 7. 2014, rdb.at).

46) StfR 2009 Rz 222.

von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“ (§ 27 Abs 5 Z 7 letzter Satz EStG), womit nach Marschner⁴⁷⁾ Anschaffungs- und Herstellungsverbindlichkeiten gemeint sind, die bloße Belastung eines Grundstücks mit einer Hypothek reiche für einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang nicht aus.⁴⁸⁾

Vor allem im Zusammenhang mit einem vorbehaltenen Fruchtgenussrecht ist zu beachten, dass ein nachträglicher Verzicht auf ein vorbehaltenes Nutzungsrecht zu einer stiftungseingangssteuerpflichtigen Zuwendung an die Privatstiftung führt.⁴⁹⁾ Hier wäre eine Gestaltungsvariante, das Fruchtgenussrecht auf die Lebensdauer (etwa des Stifters) zurückzubehalten; bei Ableben (und somit Erlöschen) des Fruchtgenussrechts kommt es nämlich nach hM zu keiner Bereicherung der Privatstiftung und somit zu keinem Anfall von Stiftungseingangssteuer.⁵⁰⁾

Für die USt ist zu beachten, dass die (nach umsatzsteuerlichen Gesichtspunkten) unentgeltliche Übertragung eines umsatzsteuerpflichtig vermieteten Grundstücks unter Lebenden nach § 3 Abs 2 UStG zu einer Eigenverbrauchsbesteuerung führen kann.⁵¹⁾ Optiert der Übergeber in der Folge zur Steuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG und wird die USt nach § 12 Abs 15 UStG an die Privatstiftung weitergeleitet, stellt diese weitergeleitete USt eine Gegenleistung im Grunderwerbsteuerlichen Sinne dar,⁵²⁾ welche Einfluss auf die Höhe des Stiftungseingangssteueräquivalents bzw überhaupt auf die Frage hat, welche Art von Erwerb vorliegt. Dies ist vor allem deswegen bemerkenswert, weil bei einer Vorsteuerabzugsberechtigung der Privatstiftung (welche bei einer Beibehaltung einer allfälligen Wohnungsvermietung wohl gegeben ist) dies zu keiner (endgültigen) Umsatzsteuerbelastung führt,⁵³⁾ mitunter aber in einer niedrigeren GrESt resultiert.⁵⁴⁾

E. Ergebnis

Eine Grunderwerbsteueroptimierung bei Zuwendungen von Grundstücken an Privatstiftungen ist wie folgt möglich. Bei einem *ex lege* unentgeltlichen Erwerb von Todes wegen (§ 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG) fallen GrESt, berechnet nach dem Stufentarif vom Grundstückswert und ein Stiftungseingangssteueräquivalent iHv 2,5% auf den Unterschiedsbetrag zwischen Grundstückswert und Gegenleistung, an. Das Stiftungseingangssteueräquivalent kann daher bei einer entsprechenden Gegenleistung – bis auf null – reduziert werden.

Bei allen anderen Erwerben (vor allem unter Lebenden) wird die Einteilung des Erwerbs in Abhängigkeit von der Gegenleistung getroffen. Durch Vereinbarung einer entsprechenden Gegenleistung kann die anfallende GrESt minimiert werden. Wie dieser Beitrag zeigt, ergeben sich in diesem Fall folgende – steueroptimale – Erwerbsformen:

- Bis zu einem Grundstückswert von rund € 485.714,29 ist ein unentgeltlicher Erwerb mit einer Gegenleistung iHv 30% des Grundstückswerts optimal.
- Ab einem Grundstückswert von rund € 485.714,29 bis rund € 833.333,33 ist ein teilentgeltlicher Erwerb mit einem unentgeltlichen Teil iHv € 250.000,- optimal.
- Ab einem Grundstückswert von rund € 833.333,33 bis € 1.250.000,- ist ein teilentgeltlicher Erwerb mit einer maximalen Gegenleistung (dh iHv 70% des Grundstückswerts) grunderwerbsteueroptimal.
- Ab einem Grundstückswert von € 1.250.000,- ist ein entgeltlicher Erwerb mit einer Gegenleistung iHv maximal des Grundstückswerts grunderwerbsteueroptimal.

Jedenfalls zu beachten sind allerdings bei der Grunderwerbsteueroptimierung Querwirkungen bei anderen Steuern, was insbesondere zu ungewollten Realisierungstatbeständen, Zuwendungen von oder an die Privatstiftungen führen kann. Die Möglichkeit der Weiterleitung von USt gem § 12 Abs 15 UStG bei einer unentgeltlichen Übertragung mit Eigenverbrauchsbesteuerung kann hingegen – ohne endgültige Belastung der Beteiligten – über die Reduzierung des Stiftungseingangssteueräquivalents zu einer niedrigeren GrESt führen, aber auch die Einstufung eines Erwerbs als unentgeltlich, teilentgeltlich oder entgeltlich beeinflussen.

47) Jakom/Marschner, EStG³ (2016) § 27 Rz 293; Marschner, Optimierung³ Rz 1326.

48) Unter Verweis auf Stftr 2001 Rz 207; die entsprechenden Passagen wurden jedoch nicht in die Stftr 2009 übernommen.

49) Ludwig in N. Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² Rz 5/24; Stftr 2009 Rz 222 aE.

50) Stftr 2009 Rz 312; Ludwig in N. Arnold/Ludwig, Stiftungshandbuch² Rz 5/23; ErläutRV 549 BlgNR 23 GP 12; Marschner, Optimierung³ Rz 604; aA Adametz/Proksch/Rathgeber, Das Schenkungsmeldegesezt (2008) 92; Pröll, Die stiftungssteuerlichen Auswirkungen des Schenkungsmeldegeseztes 2008, ZFS 2008, 14 (15).

51) Vgl hierzu ausführlich Bürgler/Stifter, Erbschaft und Schenkung von Immobilien – umsatzsteuerliche Aspekte, in Wiedermann/Wilplinger, Vermögensnachfolge 45 (51 ff).

52) Bruckner/Scheiner, Aktuelle BMF-Rechtsansicht: Umsatzsteuerliche Folgen eines Miteigentümerwechsels bei Hausgemeinschaften, ÖStZ 1999, 391 (392 f).

53) Bürgler/Stifter in Wiedermann/Wilplinger, Vermögensnachfolge 57 f.

54) Weil aufgrund der Gegenleistung ein geringeres Stiftungseingangssteueräquivalent anfällt.

→ In Kürze

Grundstückszuwendungen an Privatstiftungen können in Abhängigkeit vom Grundstückswert steueroptimal ausgestaltet werden. Zu beachten sind jedoch Querwirkungen zu anderen Steuern.

→ Zum Thema

Über den Autor:

Mag. Andreas Kampitsch, LL. M., StB, ist Mitarbeiter an der Abteilung für Betriebliches Finanz- und Steuerwesen des Instituts für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt und für eine internationale Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Salzburg und Wien tätig. Der Autor dankt Univ.-Doz. Dr. Friedrich Fraberger, LL. M., StB, und Univ.-Prof. Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL. M., StB, herzlich für die kritische Durchsicht und Diskussion des Manuskripts.

