

## Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

### Grundanteilverordnung – pauschale Ermittlung des Grundanteils

Mit der nunmehr veröffentlichten Verordnung können auch geringere Grundanteile als 40 % angesetzt werden

CHRISTIAN PRODINGER\*)



**Die Grundanteilverordnung (GrundanteilV), BGBl II 2016/99, lässt abhängig vom Grundstückswert und der Einwohnerzahl der Gemeinde sowie der Bebauung, abweichend von der gesetzlichen Grundregel, auch Grundanteile von 20 % oder 30 % zu.**

#### 1. Rechtsentwicklung

Wie bekannt, wurde bis Ende 2015 auf Basis der Verwaltungspraxis<sup>1)</sup> im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in aller Regel ein Grundanteil von 20 % anerkannt. Somit entfielen im Umkehrschluss 80 % auf das Gebäude. Schon damals konnte dieser Grundanteil nicht angesetzt werden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offensichtlich deutlich abweichen.

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016<sup>2)</sup> wurde eine Neuregelung geschaffen: Danach sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks 40 % des Anteils des Grund und Bodens auszuscheiden. Ein Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses ist zulässig. Der Anteil von 40 % ist dann nicht anzusetzen, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Die Bestimmung erhält auch eine Verordnungsermächtigung zur Festsetzung abweichender Aufteilungsverhältnisse.

Die entsprechende Verordnung wurde noch im Jahr 2015 im Entwurf in Begutachtung gegeben und nunmehr veröffentlicht.<sup>3)</sup>

Die neue Regelung wird grundsätzlich ab 1. 1. 2016 ihre Geltung erfahren. Allerdings ist zu beachten, dass nach § 124 b Z 284 EStG abweichende Aufteilungsverhältnisse vor 2016 grundsätzlich entsprechend anzupassen sind.<sup>4)</sup>

In den ErlRV zum StRefG 2015/2016<sup>5)</sup> werden Berechnungsbeispiele dargelegt.<sup>6)</sup>

#### 2 Aussagen der Verordnung

Die Verordnung bringt nun in § 2 zwei vom gesetzlichen Regelfall von 40 % abweichende Anteile des Grund und Bodens, nämlich 20 % und 30 %.

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

<sup>1)</sup> EStR 2000, Rz 6447.

<sup>2)</sup> BGBl I 2015/118.

<sup>3)</sup> GrundanteilV 2016, BGBl II 2016/99.

<sup>4)</sup> Vgl hierzu und zu verfassungsrechtlichen Überlegungen auch Prodingler, Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen, SWK 29/2015, 1320.

<sup>5)</sup> ErlRV 684 BlgNR 25. GP.

<sup>6)</sup> Vgl auch den Entwurf der Information des BMF zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken.

Nach § 2 Abs 1 GrundanteilV ist ein Anteil von 20 % anzusetzen, wenn die Gemeinde weniger als 100.000 Einwohner hat und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland weniger als 400 Euro beträgt.

Ist eine der beiden Bedingungen nicht erfüllt, hat also die Gemeinde entweder mindestens 100.000 Einwohner oder aber, wiederum für Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern, beträgt der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland mindestens 400 Euro, so ist nach der Bebauung zu unterscheiden:

Umfasst das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten, beträgt der Grundanteil 30 %. Umfasst das Gebäude bis zu zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten, beträgt der Grundanteil 40 % (es ist dann also keine Abweichung vom gesetzlichen Regelfall gegeben).

Anders gewendet bedeutet dies, dass bei Gemeinden mit mindestens 100.000 Einwohnern offensichtlich von einem hohen Preisniveau ausgegangen wird, das jedenfalls mindestens 400 Euro/m<sup>2</sup> betragen soll. Soweit daher das Grundstück in den Städten Wien, Graz, Linz, Salzburg oder Innsbruck gelegen ist, kann der Anteil von 20 % nie anzusetzen sein. Abweichend vom gesetzlichen Regelfall kommt daher nur der Anteil von 30 % zum Tragen.

In allen anderen Gemeinden ist der Quadratmeterpreis zu ermitteln. Beträgt er weniger als 400 Euro, sind 20 % Anteil gegeben; beträgt er mindestens 400 Euro, so kann allenfalls der Anteil von 30 % angesetzt werden.

Nach § 2 Abs 3 GrundanteilV ist für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner der Gemeinde das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen, das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmals eine AfA angesetzt wird.

Nach den Erläuterungen zum Entwurf der Verordnung ist bezüglich des durchschnittlichen Quadratmeterpreises auf einen geeigneten Immobilienpreisspiegel abzustellen. Hilfsweise werden wohl die Überlegungen zur Grundstückswertverordnung herangezogen werden können.

Ist der Grundstückswert pauschaliert oder ermittelt mindestens 400 Euro, ist auf die Bebauung durch das Gebäude abzustellen. Im Vergleich zur Begutachtung völlig unverändert wird darauf abgestellt, dass bei mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten 30 % auszuscheiden sind, während im anderen Fall 40 % als Grundanteil auszuscheiden sind.

Dies ist grundsätzlich vom Gedanken getragen, dass bei einem höheren Gebäudewert naturgemäß relativ der Grundanteil sinkt. Im (neuen) letzten Satz von § 2 Abs 2 GrundanteilV wird definiert, dass eine eigene Geschäftseinheit jedenfalls pro angefangene 400 m<sup>2</sup> Nutzfläche vorliegt.

### 3. Nichtanwendbarkeit der Pauschalierung

Die genannten Prozentsätze sind zum einen dann nicht anzuwenden, wenn ein Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses gelingt. Dies ergibt sich schon klar aus dem Gesetzestext des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG („ohne Nachweis ...“). Es wird auch in § 1 Satz 2 GrundanteilV klar dargelegt, dass ohne Nachweis der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nach Maßgabe der (in § 2 GrundanteilV) folgenden Bestimmungen zu ermitteln sei.

Ausdrücklich wird in § 3 Abs 1 GrundanteilV ausgeführt, dass der auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens nicht nach § 2 GrundanteilV pauschal zu ermitteln ist, wenn er nachgewiesen wird. Dieser Nachweis könne zB durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Ein vorgelegtes Gutachten unterläge der freien Beweiswürdigung der Behörde.

Da als Nachweis „beispielsweise“ ein Sachverständigengutachten genannt ist, kann im Umkehrschluss – den Überlegungen in der Begutachtung Rechnung tragend – offen-

sichtlich auch ein anderes Gutachten, etwa eines Immobilienreuhänders, einer Bank, eingesetzt werden. Sämtliche Gutachten unterliegen der freien Beweiswürdigung. Eine Beweislastumkehr für ein Sachverständigengutachten, wie es im Bereich der Grunderwerbsteuer nunmehr gegeben ist, ist bei der Ermittlung des Grundanteils offensichtlich nicht vorgesehen. Obwohl jedes Gutachten der Beweiswürdigung unterliegt, wird trotzdem einem Sachverständigengutachten – etwa im Sinne der Judikatur des VfGH zur Bewertung von Liegenschaften<sup>7)</sup> – vordringlich Beweiskraft zugesprochen werden.

Wird ein derartiges Gutachten eingeholt, kann es Sinn machen, auch eine abweichende kürzere Nutzungsdauer, als es der gesetzlichen Regelung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG entspricht, nachzuweisen.

Ebenso ist nicht pauschal auszuschneiden, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig abweichen. Entgegen dem Entwurf bringt die GrundanteilIV noch eine Definition der erheblichen Abweichung in § 2 Abs 2 letzter Satz: Eine erhebliche Abweichung ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Anteil des Grund und Bodens um zumindest 50 % abweicht.

Für den Satz von 20 % bedeutet dies, dass bei einem offenkundigen Grundanteil von 10 % oder weniger bzw 30 % oder mehr der Ansatz von 20 % nicht gerechtfertigt ist. Diesfalls muss offensichtlich eine korrekte Ermittlung erfolgen und dieser Wert angesetzt werden.

Für den Wert von 30 % scheinen daher die Grenzen 15 % bzw 45 % zu sein. Für 40 % sind die Grenzen daher 20 % oder 60 %.

Hinsichtlich der Grenze von mehr als 40 % kann man argumentieren, dass ein höherer Wert als 40 % ja nie gegeben sein kann. Allerdings stellt der Gesetzestext selbst auf 40 % ab und hält fest, dass dies nicht gilt, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Daher wird beim Erwerb eines mit einem kleinen und alten und einfach gebauten Gebäude bebauten Grundstücks in einer extrem hochpreisigen Lage der Grundanteil offensichtlich auch 40 % überschreiten können.

Könnte man nun nach der Verordnung 30 % ansetzen, zeigt sich aber, dass der Grundanteil zB 48 % ist und daher um mehr als 50 % abweicht, so ist fraglich, welcher Wert herangezogen werden kann. Einerseits spricht viel für 48 %, den korrekten Wert. Andererseits kann man auch argumentieren, dass ja der Regelfall 40 % beträgt und von diesem Wert keine erhebliche Abweichung vorliegt. Sinngemäß Gleiches gilt dann für 20 %, wobei dann jeweils auch ein erhebliches Überschreiten der Grenzen von 30 % und 40 % zu prüfen wäre.

#### 4. Stellungnahme

Zunächst ist festzuhalten, dass im Sinne der Judikatur des VfGH eine pauschale Ermittlung von bestimmten Werten, hier des Anteils des Grund und Bodens eines bebauten Grundstücks, nach dem Gesetz (oder der Verordnung) immer nur dann möglich sein kann, wenn jedenfalls in der Vielzahl der Fälle, eben in einer pauschalierenden Betrachtung, die Wertermittlung zu einem mit der Realität übereinstimmenden Ergebnis führt. Ist dies nicht der Fall, werden Begünstigungen oder Benachteiligungen vorliegen, die daher Gleiches ungleich behandeln oder Ungleiches gleich behandeln und somit verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick einer Verletzung des Art 7 B-VG schon im Ansatz nach sich ziehen.

Festzuhalten ist, dass zum einen dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz der Nachweis eines anderen Wertes immer freisteht. Ebenso gilt die Verordnung nach § 3 dann nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich von dem ermittelten Wert ab-

---

<sup>7)</sup> Vgl hierzu *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht<sup>2</sup> (2014) 172 ff.

weichen. Dennoch muss wohl die Verordnung auch in ihrem Kernbereich und ohne sonstige Ermittlung von Werten dem Wesen nach geeignet sein, für bestimmte Kategorien den tatsächlichen Wertanteil zu ermitteln. Dabei gibt es naturgemäß einen Randbereich, der unscharf sein wird; im Kernbereich muss aber in aller Regel der „richtige“ Wertanteil ermittelt werden können, da sonst die Verordnung per se nicht geeignet ist.

Die Verordnung kann dieses Ziel nicht erreichen:

Die Verordnung unterscheidet nämlich zwischen Gemeinden mit mehr oder weniger als 100.000 Einwohnern und geht offensichtlich davon aus, dass bei Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern jedenfalls ein hoher Quadratmeterpreis (nämlich von über 400 Euro) gegeben ist.

Schon dies scheint eine unzulässige Pauschalierung zu sein, da eine Internetrecherche zeigt, dass etwa in Linz die durchschnittlichen Quadratmeterpreise eben nicht über 400 Euro liegen. Warum dann abhängig von der Einwohneranzahl ein höherer Grundanteil gegeben sein soll, wenn der Wert gleich mit einer Gemeinde mit niedrigerer Einwohnerzahl ist, ist unergründlich. Darüber hinaus ist aber selbst bei Gemeinden, die höhere Grundstückspreise als 400 Euro haben, klarerweise immer nur eine Durchschnittsbetrachtung gegeben. Dabei mögen etwa in Wien die Grundstücke generell über 400 Euro wert sein, werden aber zwischen Best- und Schlechtlagen ganz deutlich voneinander abweichen. Trotzdem soll eine pauschale Ermittlung des Grundstückspreises mit 30 % oder 40 % stattfinden. Dies kann daher *ex logo* nicht sachgerecht sein.

Ist nach § 2 Abs 1 GrundanteilV der Preis unter 400 Euro, so bedeutet dies ja auch, dass er theoretisch zwischen 1 Euro und 399 Euro schwanken kann. Dabei sind Grundstückspreise von 30 Euro bis 50 Euro in vielen Gemeinden durchaus keine Seltenheit. Zwischen 30 Euro und 399 Euro ist aber immerhin ein Abstand vom Dreizehnfachen des Werts gegeben. Wieso daher der Grundanteil in beiden Fällen gleich zu ermessen sein soll, ist nicht zu erkennen.

Dazu kommt noch, dass bei konstanten Grundkosten der Anteil des Grund und Bodens ganz offensichtlich auch entscheidend von der Bebauung abhängt, soll doch vom Gesamtpreis der Grund- und Bodenanteil nach § 1 GrundanteilV ausgeschieden werden. Wird aber einmal auf einem Grund von 500 m<sup>2</sup> mit einem Preis von 100 Euro/m<sup>2</sup>, also 50.000 Euro, um 200.000 Euro und einmal um 1 Mio Euro gebaut, so kann der Grundanteil wohl nicht einmal 50.000 Euro und einmal 210.000 Euro sein.

Ebenso gelten diese Bedenken für die Rechnungen nach § 2 Abs 2 GrundanteilV, wobei hier wiederum durchschnittliche Grundstückspreise in ein und derselben Gemeinde zu völlig unterschiedlichen Grundstückswerten am konkreten Grundstück führen können.

Richtig ist zwar die Idee, auf die Höhe der Bebauung abzustellen. Unverständlich dabei ist jedoch das Abstellen auf die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten. Wird auf einem bestimmten Grundstück einmal eine einzige große Einheit um einen bestimmten Preis und werden ein anderes Mal elf Einheiten um den gleichen Gesamtpreis errichtet, so kann dies wohl am Grundstückswert nichts ändern.

In der Endversion der Verordnung wird hier eine gewisse Abfederung insofern dargeboten, als ja jeweils für 400 m<sup>2</sup> Fläche eine eigene Nutzungseinheit definiert wird. Dies bedeutet zB, dass bei einem großen Bürotower mit einer funktionalen Einheit und 5.000 m<sup>2</sup> Fläche von zwölf Einheiten ausgegangen wird und daher die Grenze von zehn Einheiten überschritten wäre. Trotzdem bleibt nicht recht verständlich, warum eine durchgehende Fläche von zB 3.000 m<sup>2</sup> einen Grundanteil von 40 % nach sich ziehen soll, während bei elf Einheiten mit je 273 m<sup>2</sup> der Grundanteil nur 30 % beträgt.

Somit zeigt sich, dass eine Ermittlung des Grundanteiles im Sinne der Judikatur nur durch Ermittlung der Verkehrswerte der Teilwirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude im Rahmen eines Gesamtpreises möglich ist. Dies wird aber in aller Regel

nur durch sachverständige Beurteilung möglich sein. Die vorgeschlagene Pauschalierung durch Verordnung führt letztlich auch nur zu willkürlichen Ergebnissen und kann daher eine sachgerechte Ermittlung nicht ersetzen.

Einzuräumen ist, dass der Versuch einer pauschalierten Ermittlung gemacht wird und die einzelnen Parameter, nämlich die Einwohneranzahl, der durchschnittliche Immobilienpreis laut dem Immobilienpreisspiegel und die Anzahl der Einheiten, relativ leicht ermittelbar sein werden. Im Ergebnis werden natürlich letztlich willkürliche Werte ermittelt und wird im Einzelfall eine Diskussion etwa hinsichtlich der Ermittlung des durchschnittlichen Immobilienpreises, der Anzahl der Objekte und der erheblichen Abweichung nicht zu vermeiden sein.

Damit ist letztlich wieder ein relativ kompliziertes Verfahren, wie es schon im Bereich der Grundstückswertverordnung 2016<sup>8)</sup> festgestellt wurde,<sup>9)</sup> zu befürchten.

Hinsichtlich der Übergangsvorschrift ist noch unklar, ob eine spätere Änderung der Verhältnisse (zB Übersteigen des durchschnittlichen Immobilienpreises über die Schwellenwerte, Zusammenlegung von mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten auf maximal zehn Einheiten etc) zu einer Änderung der Verhältnisse führen kann. Grundsätzlich ist davon nicht auszugehen: Die sich ergebende Fragestellung ist, wie aus einem Gesamtkaufpreis für Grund und Boden und Gebäude, der *ex definitione* fremdüblich sein muss,<sup>10)</sup> die beiden Teilwirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude herauszurechnen sind. Zwar mögen diese somit festgestellten Wirtschaftsgutwerte in der Folge unterschiedliche Änderungen erfahren. Ein Verschieben des Gesamtkaufpreises zwischen diesen beiden Wirtschaftsgütern in der Zukunft erscheint jedoch unzulässig, da es um die Bewertung von Anschaffungskosten geht und diese im Zeitpunkt der Anschaffung zu geschehen hat.

---

---

### i

#### Auf den Punkt gebracht

- Nach der gesetzlichen Neuregelung ist der Grund und Boden im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung grundsätzlich mit einem Anteil von 40 % des Gesamtkaufpreises anzusetzen.
- Die Grundanteile IV stellt, davon abweichend, auch einen Satz von 20 % und 30 % zur Verfügung.
- Der Satz von 20 % ist dann anzuwenden, wenn die Gemeinde weniger als 100.000 Einwohner hat und der durchschnittliche Quadratmeterpreis für Bauland weniger als 400 Euro beträgt.
- Werden diese Grenzen überschritten, so ist ein Anteil von 30 % anzusetzen, wenn das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.
- Ein Nachweis eines anderen, niedrigeren Werts durch ein Gutachten ist stets möglich. Das Gutachten unterliegt der freien Beweiswürdigung.
- Weichen die tatsächlich ermittelten Werte um mindestens 50 % von den Pauschalwerten ab, dann dürfen die Pauschalwerte nicht angesetzt werden.
- Im Bereich der Ermittlung des Quadratmeterpreises, der Ungleichheit bei unterschiedlicher Bebauung mit unterschiedlicher Anzahl von Einheiten und bei der Frage von späteren Änderungen der Verhältnisse besteht wohl noch ein gewisser Diskussionsbedarf.

---

<sup>8)</sup> BGBl II 2015/442.

<sup>9)</sup> Vgl. *Prodingner*, Grundstückswertverordnung 2016 – pauschale Ermittlung der GrEST-Bemessungsgrundlage, BFGjournal 2016, 1.

<sup>10)</sup> Entweder weil der Kaufvertrag unter fremden Dritten abgeschlossen worden ist oder unter nahestehenden Personen die Fremdüblichkeitskriterien eingehalten wurden.