

AfA-Bemessungsgrundlage

Offene Fragen bei der Ermittlung des Grundanteils

Die Regelungssystematik der Grundanteilverordnung 2016 lässt Interpretationsspielraum offen

ANDREI BODIS / CHRISTIAN PRODINGER*)



Die auf Grundlage des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG erlassene Grundanteilverordnung 2016 (GrundanteilV 2016) gibt einen rechtlichen Rahmen für die Ermittlung des Grundanteils als AfA-Bemessungsgrundlage bei außerbetrieblich genutzten Grundstücken vor. Erste sich aus der Verordnung ergebende Zweifelsfragen wurden bereits in einer BMF-Information¹⁾ thematisiert und die Rechtsansicht des BMF dazu dargelegt. Zwischenzeitlich haben sich in der Praxis weitere Fragestellungen ergeben; diese sollen an dieser Stelle diskutiert werden.



1. Regelungssystematik der GrundanteilV 2016

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016²⁾ wurde § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG um den Passus ergänzt, wonach für die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks ein Grundanteil in Höhe von 40 % auszuscheiden ist, wenn der tatsächliche Grundanteil nicht nachgewiesen wird. Dies gilt jedoch nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen.

Aufgrund der ebenfalls neu hinzugefügten Verordnungsermächtigung, hat der Bundesminister für Finanzen Mitte des vergangenen Jahres die GrundanteilV 2016³⁾ erlassen. Damit wurde von der in der Verordnungsermächtigung vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht, anhand „geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude“ festzulegen.⁴⁾

Die GrundanteilV 2016 definiert drei Fallgruppen, in denen ein jeweils unterschiedlich hoher pauschaler Grundanteil auszuscheiden ist:

- Ein pauschaler Grundanteil von 20 % ist auszuscheiden, wenn das Grundstück in einer Gemeinde liegt, die weniger als 100.000 Einwohner hat und zugleich der durchschnittliche Quadratmeterpreis für als Bauland gewidmete Grundstücke weniger als 400 Euro beträgt.⁵⁾
- In allen anderen Gemeinden ist ein pauschaler Grundanteil von 30 % auszuscheiden, wenn das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten⁶⁾ umfasst.
- Bei bis zu zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten beträgt der pauschale Grundanteil 40 %.⁷⁾

*) Dr. Andrei Bodis ist stellvertretender Leiter (Einkommensteuer) der Abteilung für Einkommen-/Körperschaftsteuer im BMF. Dr. Christian Prodinger ist Steuerberater in Wien. Seine Tätigkeitsschwerpunkte sind Umstrukturierungen, Immobilienbesteuerung, Leasing und Rechtsmittel sowie die Kollegenberatung.

1) BMF-Info zu den ertragsteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken und Kapitalvermögen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118 (BMF-Info zum StRefG 2015/2016) vom 12. 5. 2016, BMF-010203/0142-VI/6/2016.

2) BGBl I 2015/118.

3) BGBl II 2016/99.

4) Siehe dazu grundlegend Mayr, Grund- und Boden-Anteil bei vermieteten Gebäuden, RdW 2016, 419, und Prodinger, Grundanteilverordnung – pauschale Ermittlung des Grundanteils, SWK 16/2016, 737.

5) § 2 Abs 1 GrundanteilV 2016.

6) Gem § 2 Abs 2 letzter Satz GrundanteilV 2016 liegt eine eigene Geschäftseinheit jedenfalls pro angefangenen 400 m² Nutzfläche vor.

7) § 2 Abs 2 GrundanteilV 2016.

Nach § 2 Abs 4 GrundanteilV 2016 ist für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Gebäude auf die Verhältnisse – somit Anzahl der Einwohner, Quadratmeterpreis und Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten – zum 1. 1. 2016 abzustellen.

Nach § 3 Abs 1 GrundanteilV 2016 unterbleibt eine pauschale Ermittlung des auszuscheidenden Grundanteils, wenn dieser nachgewiesen wird. Der Nachweis kann zB durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden, wobei ein vorgelegtes Gutachten der freien Beweiswürdigung der Behörde unterliegt. Darüber hinaus hat gem § 3 Abs 2 GrundanteilV 2016 die pauschale Ermittlung auch dann zu unterbleiben, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Dies ist nach dem Verordnungswortlaut dann gegeben, wenn der tatsächliche Grundanteil um zumindest 50 % vom pauschal ermittelten Anteil abweicht.

2. Neue Zweifelsfragen bei der Ermittlung des Grundanteils

2.1. Grundkonstellationen

Wird ein unbebautes Grundstück erworben und in weiterer Folge ein Gebäude errichtet, stellt sich naturgemäß kein Aufteilungsproblem.⁸⁾ Die Ermittlung des Grundanteils ist daher nur in zwei Fallkonstellationen notwendig:

- bei der Anschaffung eines bebauten Grundstückes, bei dem der Gesamtpreis auf die Wirtschaftsgüter Grund und Boden und Gebäude aufgeteilt werden muss⁹⁾, und
- wenn die AfA gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen wird,¹⁰⁾ wenn zunächst die fiktiven Anschaffungskosten des gesamten Grundstücks ermittelt werden und erst anschließend der Grundanteil ausgeschieden wird.¹¹⁾

Nunmehr sieht § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG idF StRefG 2015/2016 iVm § 124b Z 284 EStG eine Anpassung des Grundanteils auf die nunmehrigen gesetzlichen Werte auch für jene Fälle vor, in denen bei Beginn der Vermietungstätigkeit vor dem 1. 1. 2016 ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses eine von den nunmehrigen gesetzlichen Regelungen abweichende pauschale Aufteilung der Anschaffungskosten auf Grund und Boden und Gebäude vorgenommen wurde.¹²⁾

Die gesetzliche Regelung geht daher davon aus, dass vor 2016 „ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses“ ein pauschaler Wert von idR 20 % Grundanteil gewählt wurde. Folgerichtig führt die BMF-Info zum StRefG 2015/2016 auch aus, dass immer dann, wenn in der Vergangenheit der Grundanteil nachgewiesen wurde, keine Anpassung zu erfolgen hat.¹³⁾ Wurde daher in der Vergangenheit ein Wert von zB 20 % für den Grundanteil angesetzt, ohne dass ein Nachweis für diesen Wert erfolgt ist, und würde sich nunmehr aufgrund der GrundanteilV 2016 ein höherer Wert ergeben, so

⁸⁾ So auch ausdrücklich BMF-Info zum StRefG 2015/2016, Pkt 1.2.1.

⁹⁾ Dies ergibt sich auch aus der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG, die auf „Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes“ Bezug nimmt.

¹⁰⁾ Was nur noch bei zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfangenen Grundstücken (Altvermögen), die erstmals nach dem 31. 12. 2012 zur Einkünfteerzielung verwendet werden, zulässig ist.

¹¹⁾ Diese seit Jahrzehnten in der Praxis übliche Vorgehensweise – siehe dazu zB schon *Lenneis*, Fiktive Anschaffungskosten, Anteil Grund und Boden, Restnutzungsdauer von Gebäuden – unbekannte Größen? ÖStZ 1998, 572 – kann durchaus kritisch hinterfragt werden; wenn nach dem Gesetzeswortlaut die fiktiven Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage für die AfA heranzuziehen sind, können damit nur die fiktiven Anschaffungskosten jenes Wirtschaftsgutes gemeint sein, das der Abnutzung unterliegt.

¹²⁾ Vgl zu den verfassungsrechtlichen Überlegungen hiezu *Prodingner*, Rückwirkende Änderungen der Abschreibungen und der Instandsetzungen, SWK 29/2015, 1320.

¹³⁾ BMF-Info zum StRefG 2015/2016, Pkt 1.2.3.

kann die Anpassung nur dann verhindert werden, wenn nachgewiesen werden kann, dass die ursprüngliche, nämlich im Zeitpunkt der Anschaffung erfolgte Festsetzung des Grundanteils mit 20 % auch den tatsächlichen Verhältnissen entsprochen hat.

Auch aus § 2 Abs 4 GrundanteilV 2016 kann nichts Gegenteiliges gefolgert werden. Die Norm stellt nur darauf ab, welche grundsätzlichen Werte bei einer Beurteilung der Notwendigkeit der Neubewertung heranzuziehen sind. Ist daher das alte Gebäude zB in einer kleinen Gemeinde mit Baulandpreisen unter 400 Euro gelegen, so ergibt sich schon deshalb kein Umstellungsbedarf, auch wenn historisch ein Grundanteil von 20 % angesetzt wurde.

Aufgrund der angeführten gesetzlichen Bestimmungen ergibt sich somit, dass auch bei bereits vermieteten Grundstücken der Nachweis des tatsächlichen Grundanteils zu erfolgen hat, wenn die pauschalen Werte der GrundanteilV 2016 nicht zur Anwendung kommen sollen. Über den Zeitpunkt, zu dem der tatsächliche Grundanteil nachträglich nachgewiesen werden muss, wird allerdings keine Aussage getroffen. Auch der Bestimmung des § 124b Z 283 EStG idF EU-AbgÄG 2016,¹⁴⁾ nach der für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. 12. 2015 beginnt¹⁵⁾, eine kürzere Restnutzungsdauer als jene nach § 8 Abs 1 EStG nachgewiesen werden kann, lässt sich keine diesbezügliche Aussage entnehmen. Dies schon deshalb, weil diese Bestimmung, die in den ErlRV zum EU-AbgÄG 2016¹⁶⁾ ausdrücklich als Durchbrechung des Prinzips der Ermittlung der Nutzungsdauer bei Inbetriebnahme bezeichnet wird,¹⁷⁾ nur für betriebliche Einkünfte gilt.

2.2. Bewertungsstichtag bei Nachweis des Grundanteils durch ein Gutachten

Sowohl in § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG als auch in § 3 Abs 1 GrundanteilV 2016 wird ausdrücklich festgehalten, dass der Nachweis des tatsächlichen Wertverhältnisses von Grund und Boden und Gebäude¹⁸⁾ stets möglich ist. In § 3 Abs 1 Satz 2 GrundanteilV 2016 wird zudem das „Gutachten eines Sachverständigen“ als geeigneter Nachweis genannt.

Bei Erstellung eines Gutachtens stellt sich allerdings zunächst die wichtige Frage, auf welchen Stichtag abgestellt werden muss.

Die Frage, zu welchem Zeitpunkt der Anteil von Grund und Boden und Gebäude durch ein Gutachten nachgewiesen werden muss, ergibt sich dabei automatisch durch die gesetzlichen Bestimmungen über die AfA-Bemessungsgrundlage; dies gilt zudem unabhängig davon, wann das betreffende Grundstück angeschafft und wann mit der Einkünfteerzielung begonnen wurde. Diese Schlussfolgerung ist naheliegend, schließlich soll mit dem Gutachten die Höhe der AfA-Bemessungsgrundlage nachgewiesen werden.

So sind zB nach § 16 Abs 1 Z 8 lit a EStG die „tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten“ des Gebäudes der AfA zugrunde zu legen. Die Anschaffungskosten sind nach der unternehmensrechtlichen Definition, auf die nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung auch im Ertragsteuerrecht zurückgegriffen wird,¹⁹⁾ jene „Aufwendungen, die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in

¹⁴⁾ BGBl I 2016/77.

¹⁵⁾ Bei Regelgeschäftsjahr daher mit 1. 1. 2016.

¹⁶⁾ ErlRV 1190 BlgNR 25. GP, 13.

¹⁷⁾ Vgl VwGH 20. 12. 2006, 2002/13/0112.

¹⁸⁾ In § 3 Abs 1 GrundanteilV 2016 ist zwar der „auszuscheidende Anteil des Grund und Bodens“ angesprochen und nicht das Aufteilungsverhältnis von Grund und Boden und Gebäude, was aber nichts daran ändert, dass die Nachweisführung stets nur die Ermittlung der AfA-Bemessungsgrundlage zum Ziel hat.

¹⁹⁾ Siehe etwa VwGH 20. 5. 2010, 2007/15/0153, mit Verweis auf Doralt/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG (13 Lfg) § 6 Tz 64.

einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen, soweit sie dem Vermögensgegenstand einzeln zugeordnet werden können“;²⁰⁾ dazu gehören insb der Kaufpreis und die mit der Anschaffung in einem untrennbaren Zusammenhang stehenden Nebenkosten. Da die „tatsächlichen“ Anschaffungskosten eine zeitpunktbezogene und idR unveränderliche Größe sind, muss die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude²¹⁾ bezogen auf den Zeitpunkt der Anschaffung erfolgen. Kommt es zu nachträglichen Anpassungen der Anschaffungskosten,²²⁾ wirken diese auf die ursprünglich geleisteten Anschaffungskosten zurück, womit bei Erstellung eines Gutachtens der Zusammenhang und damit die Zuordnung zu den Anschaffungskosten des Grund und Bodens oder des Gebäudes festzustellen sind. Kommt es etwa zu einer Kaufpreisherabsetzung, weil der technische Zustand des Gebäudes schlechter ist als angenommen, sind auch nur die – im Gutachten in einem ersten Schritt festgestellten – Anschaffungskosten des Gebäudes davon betroffen.

Der Grundsatz, wonach bei Erstellung eines Gutachtens die Aufteilung des Gesamtkaufpreises auf Grund und Boden und Gebäude bezogen auf den Zeitpunkt der Anschaffung zu erfolgen hat, gilt für alle Fallkonstellationen, in denen – nach der geltenden oder nach einer früheren Rechtslage – die Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen waren oder heranzuziehen sind. Darunter fallen daher sowohl jene Fälle, in denen die Anschaffung und Vermietung bebauter Grundstücke vor Inkrafttreten der Neuregelung,²³⁾ also vor dem 1. 1. 2016, stattgefunden hat, als auch jene Fälle, in denen die Anschaffung und Vermietung danach erfolgt.²⁴⁾

Eine davon abweichende Vorgehensweise ergibt sich allerdings dann, wenn aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind.²⁵⁾ Nach § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG „sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen“, wenn „ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfängenes Grundstück [...] erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet“ wird. Ebenso waren nach § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG idF vor BGBl I 2012/112 der „Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen“, wenn ein Steuerpflichtiger ein „früher angeschafftes oder hergestelltes Wirtschaftsgut erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet“ hat. Auch in diesen Fällen geben die Bestimmungen über die AfA-Bemessungsgrundlage den Zeitpunkt vor, der im Gutachten über das Wertverhältnis untersucht werden muss; es handelt sich dabei um den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung.

Wird schließlich gem § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG die AfA des Rechtsvorgängers fortgeführt, weil das Grundstück unentgeltlich erworben wurde, muss bei Erstellung des Gutachtens untersucht werden, welcher Bewertungsmaßstab als AfA-Bemessungsgrundlage für den Rechtsvorgänger zur Anwendung gekommen ist; daraus ergibt sich wiederum die weitere, oben dargestellte Vorgehensweise.

²⁰⁾ § 203 Abs 2 UGB.

²¹⁾ Somit die Feststellung der anteiligen Anschaffungskosten des Gebäudes.

²²⁾ Wie etwa bei Kaufpreiserhöhungen oder -herabsetzungen, Dekontaminierungskosten, Vermessungskosten usw.

²³⁾ Gem § 4 Grundentw IV 2016 iVm § 124b Z 284 EStG.

²⁴⁾ Ebenso erfasst sind jene Fälle, in denen die Anschaffung vor dem 1. 1. 2016 erfolgt ist und mit der Vermietung ab dem 1. 1. 2016 begonnen wird, ausgenommen bei der erstmaligen Vermietung von Altgrundstücken; diesfalls sind gem § 16 Abs 1 Z 8 lit c EStG die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage heranzuziehen.

²⁵⁾ Nach EStR 2000, Rz 6433f, bestehend zudem „keine Bedenken, der AfA-Bemessung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zu Grunde zulegen, wenn seit der Beendigung der Vermietung durch einen Rechtsvorgänger und dem Beginn der Vermietung durch den Steuerpflichtigen ein Zeitraum von mehr als zehn Jahren vergangen ist“, eine gesetzliche Grundlage für diese Vorgehensweise kann freilich nicht ausgemacht werden.

2.3. Ermittlungszeitpunkt für die Kriterien der GrundanteilV 2016

Der auszuscheidende pauschale Grundanteil nach der GrundanteilV 2016 wird anhand verschiedener Kriterien ermittelt; es sind dies gem § 2 Abs 1 und 2 GrundanteilV 2016 die Anzahl der Einwohner und der Baulandpreis in der betreffenden Gemeinde sowie die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten im betreffenden Gebäude. Die Frage, zu welchen Zeitpunkten diese Kriterien festzustellen sind, wird in der GrundanteilV 2016 nur zum Teil beantwortet. In § 2 Abs 3 GrundanteilV 2016 wird generell festgehalten, dass „für die Bestimmung der Anzahl der Einwohner [...] das jeweils letzte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen [ist], das vor dem Beginn des Kalenderjahres veröffentlicht worden ist, in dem erstmalig eine Absetzung für Abnutzung angesetzt wird“. In § 2 Abs 4 GrundanteilV 2016 wird eine spezielle Regelung „für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der Verordnung bereits vermietete Grundstücke“ getroffen: Für diese „ist auf die gemäß Abs. 1 bis 3 relevanten Verhältnisse zum 1. Jänner 2016 abzustellen“.

Aus dem Zusammenspiel dieser beiden Bestimmungen zeigt sich, dass nicht einmal für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der GrundanteilV 2016 bereits vermietete Grundstücke die Vorgehensweise zur Gänze klar ist; zumindest hinsichtlich der Bestimmung der Anzahl der Einwohner ergibt sich ein gewisser Widerspruch. Wenn auch diese Frage derzeit eher theoretischer Natur ist,²⁶⁾ kann § 2 Abs 4 GrundanteilV 2016 nur so interpretiert werden, dass bei bereits vermieteten Grundstücken für die Ermittlung der Anzahl der Einwohner das vor dem 1. 1. 2016 letzte veröffentlichte Ergebnis einer Volkszählung heranzuziehen ist und nicht etwa jenes vor dem Beginn des Kalenderjahres, in dem erstmals eine AfA geltend gemacht wurde.

Für Grundstücke, die ab dem 1. 1. 2016 vermietet werden, trifft die GrundanteilV 2016 keine Regelung. Hier stellt sich somit generell die Frage, zu welchem Zeitpunkt die Kriterien festzustellen sind. Ähnlich wie beim Nachweis des Grundanteils durch Erstellung eines Gutachtens drängt sich auch hier die Lösung auf, wonach der relevante Zeitpunkt durch die gesetzlichen Regelungen über die Bemessungsgrundlage vorgegeben wird. Dafür spricht der in § 1 zum Ausdruck kommende Telos der GrundanteilV 2016: Regelungszweck ist die pauschale Bestimmung des von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks auszuscheidenden Anteils des Grund und Bodens, wenn dieser nicht nachgewiesen wird. Die Bezugnahme auf die Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage deutet somit darauf, dass die nach § 2 Abs 1 und 2 GrundanteilV 2016 relevanten Kriterien ebenfalls im Zeitpunkt der Anschaffung festzustellen sind. Wird unterstellt, dass die Regelungssystematik der GrundanteilV 2016 – trotz ausschließlicher Nennung der Anschaffungskosten – auch für den Fall zur Anwendung kommen soll, in dem die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage herangezogen werden, wären diesfalls die Kriterien im Zeitpunkt der Ermittlung der fiktiven Anschaffungskosten festzustellen.

Daraus ergibt sich allerdings das etwas paradoxe Ergebnis, dass für zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der GrundanteilV 2016 bereits vermietete Grundstücke – wohl aus Praktikabilitätsgesichtspunkten – die Verhältnisse zum 1. 1. 2016 relevant sind, während für früher angeschaffte Grundstücke, die ab dem 1. 1. 2016 vermietet werden, die historischen Verhältnisse relevant sind.

2.4. Bewertung von alten Gebäuden

Hat der Nachweis des tatsächlichen Grundanteils durch ein Gutachten auf einen in der Vergangenheit liegenden Anschaffungszeitpunkt zu erfolgen, zeigen sich, gerade bei lange zurückliegenden Anschaffungen, einige praktische Schwierigkeiten.

²⁶⁾ Derzeit existieren lediglich fünf Gemeinden, in denen aktuell die Einwohnerzahl höher ist als 100.000, und dies schon seit Jahrzehnten: Wien, Salzburg, Linz, Innsbruck und Graz.

Entscheidend wird sein, ob das Gebäude zum Anschaffungszeitpunkt fast neu oder doch schon gebraucht war. Der VwGH vertritt nämlich, dass bei einem neu errichteten Wohngebäude für die Ermittlung der Gesamtnutzungsdauer in erster Linie die Bauweise maßgebend sei, während bei einem erworbenen Wohngebäude vornehmlich vom Bauzustand auszugehen sei.²⁷⁾ Größe, Bauweise und Bauzustand des Gebäudes werden aber – im Vergleich zur Grundfläche – auch hinsichtlich der Ermittlung des Grundanteils entscheidend sein.²⁸⁾

Wird daher das Gebäude zB von einem Bauträger zu einem Gesamtaufpreis erworben, so werden zwar die Größe und die Bauweise – nicht aber der Bauzustand – eine Rolle spielen. In diesem Fall mag es noch relativ leicht sein, aus den bekannten Grundstückspreissammlungen für vergangene Jahre und aus den ebenfalls bekannten Baukosten zu einer Aufteilung der beiden Werte zu kommen. Dabei sei jedoch betont, dass der VwGH in ständiger Rechtsprechung²⁹⁾ judiziert, dass bei der Aufteilung in aller Regel die Verhältnismethode, und zwar im Verhältnis der Sachwerte, anzuwenden sei.

Wurde jedoch ein älteres Gebäude erworben, ist offensichtlich auch der Bauzustand entscheidend. Je länger aber der Anschaffungszeitpunkt vor dem 1. 1. 2016 zurückliegt, desto schwieriger wird auch eine sachkundige Bewertung des Gebäudes sein. Da der Wert des Grund und Bodens auch für die Vergangenheit relativ leicht ermittelbar sein wird, liefe die Ermittlung eines gebrauchten Gebäudes dann letztlich auf eine Differenzmethode hinaus – eine Rechnung, der der VwGH in aller Regel sehr skeptisch gegenübersteht.

Nach der BMF-Info zum StRefG 2015/2016 ergibt sich, dass grundsätzlich bei sämtlichen vermieteten Grundstücken der Grundanteil anzupassen ist. Ist nur der laufende AfA-Betrag bekannt, wird von einem Grundanteil von 20 % ausgegangen.³⁰⁾ Insofern ist die Möglichkeit des Nachweises eines abweichenden Grundanteils bei gleichzeitiger Verpflichtung zur Anpassung historischer Anschaffungskosten praktisch offensichtlich problematisch.³¹⁾

Eine Lösungsmöglichkeit wäre daher, ab einem gewissen zurückliegenden Anschaffungsdatum keine Änderung mehr durchzuführen; freilich wäre diese Vorgehensweise gesetzlich nicht gedeckt. Eine zweite Variante wäre, bei Anschaffungen, die zB mehr als zehn Jahre zurückliegen, die Ermittlung des Grundanteils durch Anwendung der Differenzmethode als zulässig anzusehen: Der Wertanteil des Grund und Bodens könnte aus bekannten Quellen nachgewiesen werden, und der Anteil des Gebäudes würde sich residual ergeben.

Nach der BMF-Info zum StRefG 2015/2016³²⁾ kann die Aufteilung auf Grund und Boden und Gebäude auch entsprechend dem Verhältnis des Grundwerts zu Gebäudewert iSd § 2 Abs 2 und 3 GrVV³³⁾ glaubhaft gemacht werden. Fraglich ist, ob diese Methode der Wertermittlung nicht nur für Grundstücke, die ab dem 1. 1. 2016 vermietet werden, sondern auch für am 1. 1. 2016 bereits vermietete Grundstücke zur Anwendung kommen kann. Dies erscheint fraglich, weil einerseits die GrVV erst ab diesem Zeitpunkt Rechtskraft erlangt hat und andererseits auch die gesamten Parameter der Wertermitt-

²⁷⁾ VwGH 24. 10. 1990, 87/13/0119; hiezu auch *Prodingner/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht³ (2016) 188 f.

²⁸⁾ BMF-Info zum StRefG 2015/2016, Pkt 1.2.2.

²⁹⁾ Vgl die Verweise bei *Prodingner/Ziller*, Immobilienbewertung³, 159 FN 577.

³⁰⁾ Eine Weiterführung der bisherigen AfA ist nur dann zulässig, wenn in der Vergangenheit nach § 16 Abs 1 Z 8 lit b EStG der Einheitswert als Bemessungsgrundlage herangezogen wurde.

³¹⁾ Anzumerken ist weiters, dass der Ansatz von 40 % Grundanteil nach der gesetzlichen Regelung „*vor allem durch die Preisanstiege bei Grund und Boden in jüngerer Vergangenheit*“ gerechtfertigt wird, die gerade bei lange zurückliegenden Anschaffungen keine Auswirkungen haben konnten.

³²⁾ BMF-Info zum StRefG 2015/2016, Pkt 1.2.2.

³³⁾ BGBl II 2015/442.

lung nach dem Pauschalwertmodell auf die aktuellen Verhältnisse abstellen. Zu überlegen wäre allerdings, eine Hilfsrechnung anzuerkennen, wonach das aktuelle Verhältnis des Grundwerts zum Gebäudewert zur Verprobung des ursprünglich ausgeschiedenen Grundanteils bzw des Aufteilungsverhältnisses herangezogen wird. Wenn der aufgrund dieser Verhältnisrechnung ermittelte Grundanteil dem ursprünglich angesetzten Grundanteil – von idR 20 % – entspricht oder gar geringer ist, könnte auch diese Hilfsrechnung als Nachweis genügen.

2.5. Beweiskraft der Nachweisführung durch Gutachten

Wie bereits dargestellt, kann nach der GrundanteilV 2016 der Nachweis „*beispielsweise*“ durch ein Gutachten eines Sachverständigen erbracht werden. Festzuhalten ist, dass jede Art des Nachweises eines Aufteilungsverhältnisses grundsätzlich dem Nachweis durch ein Gutachten gleichwertig ist;³⁴⁾ der Nachweis hat lediglich unter Beachtung der Judikatur des VwGH zu erfolgen. Ein vorgelegtes Gutachten unterliegt somit wie jedes andere Beweismittel der freien Beweiswürdigung der Behörde.³⁵⁾

Auch wenn grundsätzlich jedes Beweismittel zulässig und entsprechend zu würdigen ist, lässt sich aus der Judikatur des VwGH die Tendenz ableiten, in aller Regel nur ein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für das jeweilige Gebiet zuzulassen.³⁶⁾ Mit anderen Worten: Eine alternative Nachweisart kann immer dort sinnvoll sein, wo entweder auf die GrVV abgestellt wird oder sich durch bestimmte Besonderheiten in konkreten Fall eigene Beweismittel aufdrängen. In allen anderen Fällen dürfte aufgrund der VwGH-Judikatur die Erstellung eines Gutachtens zielführender sein.

2.6. Grundanteil bei Eigentumswohnungen

Nach § 2 Abs 2 GrundanteilV 2016 beträgt der Grundanteil in bestimmten Gemeinden 30 %, wenn das Gebäude mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst; sonst 40 %.

Wird daher ein Haus mit einer bestimmten Anzahl von Einheiten als Gesamtes betrachtet, so ist einfach auf die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten abzustellen. Dies ist zwar eine stark pauschalierende Sichtweise, aber natürlich praktisch einfach umzusetzen. Je mehr Einheiten ein Gebäude hat, desto höher soll der Gebäudeanteil im Vergleich zum Grundanteil sein. Soweit eine Einheit besonders groß ist, wird durch das Abstellen auf eigene Geschäftseinheiten pro angefangenen 400 m² Nutzfläche eine Grenze eingezogen.

Fraglich ist nun, was zu gelten hat, wenn eine einzelne Eigentumswohnung in einem bestimmten Gebäude erworben wird.

Wie schon dargestellt, wird vom Ordnungsgeber offensichtlich pauschal angenommen, dass ein Gebäude mit mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten auch einen – in Relation zum konstant bleibenden Grundstückswert – höheren Gebäudewert hat. Je mehr Wohn- oder Geschäftseinheiten das Gebäude umfasst, desto geringer ist der relative Grundanteil. Insofern wäre daher auch bei Bewertung der Eigentumswohnung darauf abzustellen, ob das Gebäude, in dem sich die Wohnung befindet, insgesamt betrachtet bis zu oder mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.

Für diese Auslegung spricht auch, dass dadurch eine Gleichschaltung zwischen Alleineigentum und Wohnungseigentum stattfindet: Steht ein Haus mit elf Einheiten à 100 m²

³⁴⁾ Vgl daher hierzu *Prodingner/Ziller*, Immobilienbewertung³, 152 ff.

³⁵⁾ So auch ausdrücklich § 3 Abs 1 letzter Satz GrundanteilV 2016.

³⁶⁾ Vgl etwa VwGH 20. 12. 2006, 2002/13/0112.

im Eigentum einer Person, so beträgt der Grundanteil nach der Verordnung 30 %. Wird dasselbe Haus parifiziert, so würde bei Abstellen auf die jeweiligen elf Einheiten, die jeweils im Eigentum desselben Steuerpflichtigen stehen, ein Grundanteil von 40 % resultieren, obwohl sich in Summe offensichtlich weder am Grundstückswert noch am Gebäude etwas ändert. Daher ist auch bei der Bewertung von Miteigentumsanteilen und Wohnungseigentumsanteilen auf die Verhältnisse des gesamten Hauses abzustellen.

2.7. Grundanteil im betrieblichen Bereich

In der Praxis wird immer wieder diskutiert, wie weit die gesetzliche Neuregelung auch im betrieblichen Bereich anwendbar ist.

Zunächst ergibt sich aus dem Gesetz klar, dass die Regelung nur für den außerbetrieblichen Bereich gilt, während für den betrieblichen Bereich keine entsprechende Regelung erlassen wurde; eine automatische Übernahme der Aufteilungsregeln für den betrieblichen Bereich kann somit nicht erfolgen.

Es wird daher im betrieblichen Bereich der Grundanteil nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln sein. Ein entsprechender Nachweis, wie oben dargelegt idR durch Gutachten, hat zu erfolgen. Freilich wird bei einem deutlichen Abweichen von den Ergebnissen nach der GrundanteilV 2016 jedenfalls eine besondere Begründung notwendig sein: Der Wert von Grund und Boden bzw von Gebäuden ermittelt sich nach dem Markt bzw kann auf Basis der Bewertungswissenschaft ermittelt werden. Unterschiedliche Einkunftsarten sind dagegen ein steuerliches Konstrukt, das zu keiner grundsätzlichen Änderung des Werts eines Grundstücks führen kann.

Soll daher zB ein Grundanteil von 20 % in einer Gemeinde angesetzt werden, für die sich dieser Wert auch aus der GrundanteilV 2016 ergäbe, so spricht viel dafür, diesen Wert auch ohne Gutachten zu akzeptieren. Wird umgekehrt ein bebautes Grundstück in einer Gemeinde mit mehr als 100.000 Einwohnern verkauft, so wird ein Grundanteil von 20 % nur dann akzeptiert werden, wenn er auch durch ein Gutachten entsprechend nachgewiesen wird.

i Auf den Punkt gebracht

- Der Nachweis eines von den gesetzlichen oder durch Verordnung festgelegten Werten abweichenden Grundanteils ist zulässig. Der Zeitpunkt, auf den beim Nachweis abgestellt werden muss, ergibt sich durch die AfA-Bemessungsgrundlage: Wird die AfA von den Anschaffungskosten geltend gemacht, ist dies der Zeitpunkt der Anschaffung; wird die AfA von den fiktiven Anschaffungskosten geltend gemacht, ist dies der Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung.
 - Nachweise für längere zurückliegende Zeitpunkte sind naturgemäß schwierig. Erleichterungen, wie etwa derartige Nachweise nur ab einem bestimmten Zeitpunkt zu verlangen oder eine Aufteilung nach der Differenzmethode (aus einem leichter ermittelbaren Grundanteil) anzuerkennen, scheinen sinnvoll, sind aber derzeit rechtlich nicht gedeckt. Die Aufteilung nach der GrWV ist diesfalls ebenfalls direkt nicht anwendbar, mag aber eine gewisse Kontrollfunktion erfüllen.
 - Bei der Aufteilung des Gesamtwerts von Eigentumswohnungen ist darauf abzustellen, ob das gesamte Gebäude bis zu oder mehr als zehn Wohn- oder Geschäftseinheiten umfasst.
 - Eine automatische Anwendung der Bewertungsregeln für den betrieblichen Bereich ergibt sich nicht. Allerdings wird jedenfalls überall dort, wo im außerbetrieblichen Bereich ein höherer Satz resultierte, der niedrigere Satz auch durch ein Gutachten entsprechend nachzuweisen sein.
-
-