

Grundstücksbesteuerung**Ermittlung des Grundanteils – neue Aussage des BMF**

Die Grundstückswertverordnung ist nunmehr auch für alte Gebäude heranzuziehen

CHRISTIAN PRODINGER*)



Für bereits vermietete Gebäude hat zum 1. 1. 2016 eine Umstellung des Grundanteils zu erfolgen. In Diskussion steht der konkrete Nachweis der Richtigkeit des bisherigen Aufteilungsverhältnisses.

1. Rechtsentwicklung

Nach § 16 Abs 1 Z 8 d EStG¹⁾ ist bei (privat) vermieteten Gebäuden ein Grundanteil von 40 % anzusetzen. Nach der hiezu ergangenen Verordnung²⁾ können, je nach Einwohnerzahl, Grundpreis und Art der Bebauung, auch 20 % oder 30 % angesetzt werden. Der Nachweis eines abweichenden Grundanteils ist zulässig.

Die Neuregelung tritt mit 1. 1. 2016 in Kraft. Soweit jedoch vor diesem Termin ein bebautes Grundstück angeschafft wurde und der Grundanteil ohne Nachweis³⁾ angesetzt wurde, ist eine Umstellung auf den sich nach Gesetz oder Verordnung ergebenden Wert durchzuführen.⁴⁾

Auch das BMF hat zu den Neuregelungen Stellung genommen.⁵⁾

2. Nachweis des Grundanteils

2.1. Nachweis bei Neuankauf

Wie dargestellt, ist nunmehr eine gesetzliche Regelung gegeben, die einen bestimmten Grundanteil (40 %) zwingend vorschreibt. Nach der Verordnung sind auch die Werte von 20 % und 30 % möglich. Ein spezielles Ermittlungsverfahren hinsichtlich des konkreten Grundanteils hat daher nicht zu erfolgen.

Allerdings ist nach dem Gesetz, wie dargestellt, der Nachweis eines abweichenden Grundanteils stets möglich. Für diesen Nachweis wird zunächst regelmäßig an einen entsprechenden gutachterlichen Nachweis zu denken sein. Nach der Judikatur des VwGH ist dabei grundsätzlich von einem Sachverständigengutachten auszugehen. Eine erhöhte Beweiskraft hat dieses Sachverständigengutachten freilich nicht. Andere Gutachten werden nur in Ausnahmefällen entsprechende Beweiskraft haben.

Wird daher ab dem 1. 1. 2016 ein bebautes Grundstück gekauft und ist somit aus dem Gesamtkaufpreis der Grundanteil zu ermitteln, so ist ein abweichender Anteil nur dann anzusetzen, wenn dieser auch durch ein entsprechendes Gutachten nachgewiesen wird. Klarerweise ist dieses Gutachten auf den Erwerbsstichtag abzustellen.

Nach der zitierten Information des BMF vom 12. 5. 2016 ist die Ermittlung des Grundanteils aus Praktikabilitätsgründen auch entsprechend dem Verhältnis von Grundwert und

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

1) IdF Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118.

2) Grundanteilverordnung, BGBl II 2016/99.

3) IdR mit 20 %.

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

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

Gebäudewert gemäß § 2 Abs 2 und 3 Grundstückswertverordnung (GrWV)⁶⁾ glaubhaft zu machen.⁷⁾ Nach dem BMF liegt dieser Möglichkeit die Annahme zugrunde, dass die Ermittlungsmodalitäten des Grundstückswerts nach der GrWV die aktuellen Wertverhältnisse von Grund und Boden sowie Gebäude – wenn auch pauschal – ausreichend genau berücksichtigen, um sie auch für ertragsteuerliche Zwecke nutzbar zu machen.

2.2. Nachweis bei Umstellung

Ist nach § 124b Z 284 EStG eine Umstellung vorzunehmen, so kann diese nur dann vermieden werden, wenn entweder ursprünglich der Grundanteil bereits gutachterlich nachgewiesen wurde oder – so dies nicht geschehen ist – nunmehr ein entsprechender Nachweis erfolgt. Dieser Nachweis muss grundsätzlich wieder durch Gutachten eines Sachverständigen erfolgen.

Nunmehr sind sowohl die Feststellung der Nutzungsdauer als auch – vorhergehend – die Feststellung des Grundanteils und des Gebäudeanteils bei Inbetriebnahme durchzuführen.⁸⁾ Auf Basis dieser Judikatur wurde in der Literatur⁹⁾ vertreten, dass ein entsprechendes Gutachten daher „rückwirkend“ auf den Inbetriebnahmestichtag respektive den Erwerbssichtag zu erstellen ist. Ein Gutachten, das daher auf den 1. 1. 2016 oder bei etwas späterer Beauftragung etwa auf diesen Stichtag erstellt wird, ist daher systematisch verfehlt.

In dem erwähnten Artikel wurde auch darauf hingewiesen, dass die Ermittlung des Grundanteils für einen – unter Umständen lange – zurückliegenden Zeitpunkt naturgemäß praktische Probleme aufwerfen kann. Während der historische Grundwert wohl noch gut ermittelbar ist und auch Neubaukosten retrograd ermittelt werden können, ist der Bauzustand, der bei der Ermittlung des Werts eines bereits gebrauchten Gebäudes entscheidend ist, unter Umständen sehr schwierig zu ermitteln.

Da einerseits die Erhöhung des Grundanteils nach den Gesetzesmaterialien ohnedies erst in der letzten Zeit schlagend geworden ist und andererseits eine praktische Lösung sinnvoll erscheint, wurden auch entsprechende Lösungsmöglichkeiten¹⁰⁾ vorgeschlagen.¹¹⁾

Hinsichtlich der Anwendbarkeit der GrWV für eine Bewertung auf einen zurückliegenden Zeitpunkt wurde diese als problematisch angesehen, weil einerseits die GrWV erst ab 1. 1. 2016 Rechtskraft erlangt hat und andererseits auch die gesamten Parameter der Wertermittlung auf die aktuellen Verhältnisse abstellen. Angeregt wurde, eine Hilfsrechnung anzuerkennen, wonach das aktuelle Verhältnis zur Verprobung herangezogen wird und – wenn zum 1. 1. 2016 noch immer ein Grundanteil von 20 % gegeben ist – keine Notwendigkeit bestünde, für die Vergangenheit einen höheren Grundanteil anzunehmen.

Das BMF¹²⁾ hat nunmehr eine neue Rechtsansicht bekanntgegeben: Es wird festgehalten, dass keine Bedenken bestehen, eine Wertermittlung nach der GrWV auch für bereits vor dem 1. 1. 2016 vermietete Grundstücke, bei denen das Aufteilungsverhältnis „angepasst“ werden muss, durchzuführen. In diesen Fällen sind der Grundwert und der Gebäudewert gemäß § 2 Abs 2 und 3 GrWV zum 1. 1. 2016 zu ermitteln.

⁶⁾ Grundstückswertverordnung, BGBl II 442/2015.

⁷⁾ Siehe Pkt 1.2.2 der Information.

⁸⁾ Vgl VwGH 20. 12. 2006, 2002/13/0112.

⁹⁾ *Bodis/Prodinger*, Offene Fragen bei der Ermittlung des Grundanteils, SWK 6/2017, 359.

¹⁰⁾ ZB bei Anschaffungen, die mehr als zehn Jahre zurückliegen, wird der Grundanteil ermittelt und der Anteil des Gebäudes residual im Rahmen der Differenzmethode angesetzt.

¹¹⁾ Vgl *Bodis/Prodinger*, SWK 6/2017, 359 (363 f, Pkt 2.4.).

¹²⁾ BMF-Info vom 18. 7. 2017, BMF-010203/0207-IV/6/2017, Aufteilung der Anschaffungskosten von bebauten Grundstücken im außerbetrieblichen Bereich (Ergänzung zur BMF-Info vom 12. 5. 2016), SWK 22/2017, 974.

Verwiesen wird dabei auf die Entsprechung der Bestimmung des § 2 Abs 4 GrundanteilV 2016, wonach hinsichtlich der Parameter nach § 2 Abs 1 und 2 GrundanteilV 2016 bei zum Zeitpunkt des Inkrafttretens der VO bereits vermieteten Grundstücken auf die Verhältnisse zum 1. 1. 2016 abzustellen ist.

3. Stellungnahme

3.1. Nachweis bei Neuankauf

Wird ab dem 1. 1. 2016 ein bebautes Gebäude neu angekauft, so bestehen sohin vier Möglichkeiten der Ermittlung des Grundanteils:

Man kann sich nur auf das Gesetz beziehen und den Anteil von 40 % ansetzen.

Da die Verordnung das Gesetz näher präzisiert, ist diese jedenfalls zu beachten. Daher können nach der Verordnung in einem recht einfachen Verfahren auch Werte von 20 % oder 30 % Grundanteil resultieren.

Will man einen anderen, üblicherweise niedrigeren Grundanteil nachweisen, so kann man ohne größere Mühen die entsprechenden Werte nach der GrVV ermitteln. Bekanntlich ist dies über FinanzOnline möglich. Resultiert daraus schon ein Grundanteil, der aus der Sicht des Steuerpflichtigen den faktischen Gegebenheiten entspricht, kann dieser Wert angesetzt werden, und es ist der Nachweis offensichtlich gelungen.

Sind auch die Werte nach der GrVV nicht anwendbar, so ist ein Nachweis durch ein Gutachten zu führen.¹³⁾

Die Ermittlungsmöglichkeit nach der GrVV ist dabei systematisch korrekt: Das Grunderwerbsteuerrecht hat stets auf den gemeinen Wert abgestellt. Nunmehr wurde dieser Wert zwar letztlich durch den Grundstückswert ersetzt, wobei sich aus der Systematik ergibt, dass nur ein vereinfachtes Verfahren zur Ermittlung ebendieses gemeinen Werts eingeführt werden sollte.

Dabei ergibt sich aus den Bestimmungen der Verordnung eindeutig, dass die entsprechenden Werte nach Sachwerten zu ermitteln sind. Nach der Judikatur des VwGH hat die Wertaufteilung auf Grund und Boden aber nach dem Verhältnis der Sachwerte zu erfolgen.¹⁴⁾ Daher werden nach der GrVV Sachwerte für Grund und Boden sowie Gebäude zum jeweiligen Ermittlungstichtag ausgegeben. Geht man nun davon aus, dass diese Sachwerte grundsätzlich den gemeinen Werten entsprechen sollen und die Sachwerte im Sinne von gemeinen Werten auch einkommensteuerlich heranzuziehen sind, drängt sich förmlich auf, diese Werte auch für die Belange der Einkommensteuer heranziehen zu können. Zwar ist klarerweise durch die GrVV eine gewisse pauschalierende Ermittlung gegeben. Umgekehrt führt doch jede gutachterliche Stellungnahme im Sinne einer Schätzung von Kosten zu einer gewissen Schätzungsbreite, wie auch der VwGH laufend judiziert. Würde man für Zwecke der Grunderwerbsteuer der GrVV Ermittlungsergebnisse unterstellen, die von faktischen Werten stark abweichen, würde man wohl der Verordnung ein verfassungswidriges Ergebnis unterstellen.

3.2. Nachweis bei Umstellung

Betrachtet man die nunmehr vom BMF eingeräumte Möglichkeit, den Grundanteil nach der GrVV zum 1. 1. 2016 auch für Grundstücke zu ermitteln, die bereits – unter Umständen lange vor dem 1. 1. 2016 – vermietet wurden, so zeigt sich zunächst, dass eine

¹³⁾ Zu den genauen Voraussetzungen der Beweiskraft eines Gutachtens siehe nochmals *Bodis/Prodinger*, SWK 6/2017, 359 (365, Pkt 2.5.).

¹⁴⁾ Vgl *Prodinger/Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht³ (2016) 165 mwH auf die Judikatur des VwGH.

zwingend schlüssige Argumentation wohl nicht durchhaltbar sein wird. Ist nämlich der Wert bei Ankauf bzw Inbetriebnahme zu ermitteln, so kann eine Wertermittlung zum 1. 1. 2016 offensichtlich nicht richtig sein.

Andererseits wurde dargestellt, dass der Nachweis eines abweichenden Aufteilungsverhältnisses für die Vergangenheit unter Umständen sehr problematisch sein kann. Bedenkt man nunmehr, dass durch die Novellierung des § 16 Abs 1 Z 8 lit d EStG auch eine materielle Rückwirkung geschaffen wurde, so kann sich diese Rückwirkung verfassungsrechtlich wohl nur dadurch rechtfertigen, dass ein Nachweis des ursprünglichen und lange Jahre beibehaltenen Aufteilungsverhältnisses möglich ist. Dieser Nachweis muss nun aber nicht nur theoretisch, sondern auch faktisch möglich sein, soll die Nachweismöglichkeit nicht ins Leere laufen.¹⁵⁾

Dazu kommt noch, dass die drastische Erhöhung des Grundanteils (von üblicherweise 20 % auf 40 %, also eine Steigerung um 100 %) damit gerechtfertigt wurde, dass in letzter Zeit die Grundstückspreise sehr stark angestiegen sind.

Aus der Grundanteilverordnung lässt sich ableiten, dass dies eher nur in Großstädten und in Gemeinden mit hohen Grundstückspreisen der Fall war, wird doch für andere Gemeinden der bisher üblicherweise angesetzte Wert von 20 % beibehalten.

Wenn daher der Gesetzgeber Wertsteigerungen der letzten Jahre als Grund für die Erhöhung des Grundanteils angibt, ein Grundstück unter Umständen aber schon sehr viele Jahre vermietet wurde, drängt sich auf, dass die für die Gesetzesänderung ausschlaggebende Wertsteigerung beim gegebenen Grundstück gerade nicht eingetreten ist. Dabei ist klarerweise immer nur auf den Erwerbsstichtag und nicht auf zwischenzeitliche Wertsteigerungen abzustellen.

Ist das bebaute Grundstück jedoch knapp vor dem 1. 1. 2016 erworben worden, sind die systematischen Bedenken gegen die Anwendung der GrVV auf den 1. 1. 2016 naturgemäß geringer.

Aus diesen Überlegungen zeigt sich daher, dass eine Anwendung der GrVV auf den 1. 1. 2016 systematisch direkt nicht erklärlich ist. Eine Anwendung auf einen früheren Stichtag wäre ebenso nicht zu argumentieren, da zum einen die GrVV nicht in Rechtskraft gewesen ist, zum anderen offensichtlich Wertverhältnisse, die für den Zeitpunkt 1. 1. 2016 als korrekt angenommen wurden, in die Vergangenheit projiziert würden, was nur inkorrekt sein kann.

Bedenkt man aber die dargestellten Probleme bei der Bewertung für zurückliegende Zeiträume, ergibt sich aus teleologischer und verfassungsrechtlicher Interpretation durchaus eine Rechtfertigung für die Neuregelung.

Praktisch gesprochen ist die Neuregelung naturgemäß sehr zu begrüßen, da sie auch für die Übergangsfälle eine vereinfachte Bewertungsmöglichkeit unter Verwendung des bewährten FinanzOnline-Systems zur Verfügung stellt. Damit hat die Finanzverwaltung dankenswerterweise die – wohl unnötigen – Problemen der materiellen Rückwirkungen ein wenig abgemildert.

Ergibt sich somit durch Anwendung der GrVV ein Grundanteil, der den tatsächlichen Gegebenheiten besser entspricht als nach den gesetzlichen Regelungen, so kann dieser Anteil angesetzt werden.

¹⁵⁾ Rechtspolitisch sei bemerkt, dass kein Grund bestanden hat, eine (materielle) Rückwirkung einzuführen. Will man den Grundanteil ab einem bestimmten Zeitpunkt wegen geänderter Verhältnisse anpassen, steht dies dem Gesetzgeber natürlich frei. In der Vergangenheit wurden die abweichenden Anteile aber offensichtlich akzeptiert, da es sonst keinen Anpassungsbedarf gäbe. Haben sich Änderungen erst jetzt ergeben, besteht kein Bedarf, in die Vergangenheit einzugreifen. Waren Änderungen schon in der Vergangenheit gegeben, hätte das Finanzamt schon damals die konkreten Anteile ermitteln können und müssen. Auch wenn die materielle Rückwirkung verfassungsrechtlich zulässig ist, wirkt sie doch der Rechtssicherheit und dem Rechtsempfinden der Normunterworfenen entgegen.

Selbstverständlich steht es dem Steuerpflichtigen frei, durch Gutachten einen anderen Wert nachzuweisen. Fraglich ist jedoch, ob durch die Äußerung der Finanzverwaltung ein entsprechendes Gutachten nunmehr – wie bisher vertreten – auf den Ankaufszeitpunkt (Inbetriebnahme) abgestellt werden muss oder auch auf den 1. 1. 2016 zulässig ist. Oben und in der Vorliteratur wurde ja ausführlich dargestellt, warum ein Gutachten nicht auf den 1. 1. 2016 erstellt werden kann.

Folgt man nun der Systematik des BMF, wonach eine Sachwertermittlung zum 1. 1. 2016 auf Basis von Werten für 2016 ausreichend ist, so müsste dies *ex logo* auch für eine gutachterliche Ermittlung gelten.

Auf der anderen Seite hat das BMF in der genannten Information eine derartige Schlussfolgerung nicht gezogen. Es ist daher wohl mit einigen Risiken behaftet, ein entsprechendes Gutachten nur auf den 1. 1. 2016 erstellen zu lassen.

Die Argumentation, die GrWV sei auch auf diesen Stichtag anwendbar, würde wohl eher die Nichtanwendbarkeit der GrWV als den Nachweis durch Sachverständigen-gutachten fundamentieren. Freilich ist die Ungleichbehandlung systematisch nicht befriedigend.

Praktisch gesprochen wird daher zu empfehlen sein, für den Fall der Notwendigkeit eines Sachverständigengutachtens dieses nach wie vor auf den Ankaufszeitpunkt erstellen zu lassen. Allerdings stellt es sicherlich eine gute Verprobung dar, wenn der Sachverständige die Wertermittlung parallel zum 1. 1. 2016 durchführt. Dies sollte ja relativ leicht sein, da annahmegemäß die Befundaufnahme erst im Jahr 2016 erfolgt und daher der Bauzustand des Jahres 2016 jedenfalls bekannt ist. Weitere Parameter, wie die Nutzfläche, die Bauart etc, sind ja *ex definitione* bekannt.

Aus der Korrelation der Wertermittlung durch Gutachten zum Kaufdatum und zum 1. 1. 2016 und den Ergebnissen der GrWV zum 1. 1. 2016 lassen sich auch weitere Schlussfolgerungen ziehen.

Abschließend könnte noch folgendes Problem relevant sein: Intention von Gesetzgeber und BMF scheint es zu sein, eine Anpassung der Grundanteile im Sinne einer Erhöhung auf 40 % (30 %) durchzuführen. Diese Anordnung durchbricht natürlich den grundsätzlich gegebenen Bewertungszeitpunkt zur Anschaffung bzw Inbetriebnahme.

Aus Sicht des Gleichheitsgrundsatzes wäre natürlich fraglich, warum eine Erhöhung wegen erhöhter Grundanteile möglich sein soll, umgekehrt aber – in gleicher Unterbrechung der ursprünglichen Bewertung – eine Verringerung des Grundanteils nicht. Daher wäre argumentierbar, dass bei einem Nachweis eines geringeren Grundanteils als 20 %¹⁶⁾ zum 1. 1. 2016 eine Reduktion auf diesen Wert durchzuführen wäre. Der Gesetzeswortlaut gibt dies nicht her; aus verfassungsrechtlichen Überlegungen könnte allenfalls ein anderes Ergebnis resultieren.



Auf den Punkt gebracht

- Der Grundanteil ist nach der gesetzlichen Neuregelung mit 40 %, nach der Grundanteilverordnung mit 20 % oder 30 % oder 40 % anzusetzen. Für vor dem 1. 1. 2016 vermietete Gebäude ist der Grundanteil umzustellen.
- Ein Nachweis eines abweichenden Grundanteils ist jedoch zulässig.
- Nach einer Ergänzung der Information des BMF vom 18. 7. 2017 kann die GrWV auch auf zum 1. 1. 2016 bereits vermietete Grundstücke angewendet werden, wobei die Wertermittlung dann zum 1. 1. 2016 erfolgt.

¹⁶⁾ Wenn dieser Wert ursprünglich gewählt wurde.

Tagesfragen

- Die Neuregelung ist für Zwecke der praktischen Ermittlung sehr begrüßenswert.
 - Aus systematischer Sicht konnten einige Diskussionspunkte aufgezeigt werden. Es wurde auch nachgewiesen, dass die neu eingeführte Nachweismöglichkeit mögliche Probleme bei der materiellen Rückwirkung der Anpassung der Grundanteils hintanhaltend kann.
 - Die Nachweisführung durch Gutachten eines Sachverständigen ist weiterhin zulässig. Es könnte argumentiert werden, dass ein solcher Nachweis für bereits vermietete Gebäude ebenfalls zum 1. 1. 2016 möglich sein muss. Richtigerweise wird jedoch nach wie vor auf den Ankaufszeitpunkt zu bewerten sein. Eine Kontrollrechnung zum 1. 1. 2016 schadet aber nicht und wird weitere Erkenntnisse bringen.
-
-

Steuertermine im Oktober

Am 16. Oktober 2017 sind folgende Abgaben fällig:

- Umsatzsteuer, Vorauszahlung für August 2017;
 - Normverbrauchsabgabe für August 2017;
 - Elektrizitäts-, Erdgas- und Kohleabgabe für August 2017;
 - Werbeabgabe für August 2017;
 - Kapitalertragsteuer gemäß § 93 Abs 3 iVm § 96 Abs 1 Z 3 EStG für August 2017;
 - Lohnsteuer für September 2017;
 - Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen für September 2017;
 - Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für September 2017;
 - Kommunalsteuer für September 2017.
-

Keine internationale Zuständigkeit Österreichs für Aktionärsklagen gegen VW

Entscheidung: OGH 7. 7. 2017, 6 Ob 18/17s.

Normen: Art 7, 17 EuGVVO.

Der Kläger kann sich nicht auf den Verbrauchergerichtsstand des Art 17 VO (EG) Nr 44/2001 über die gerichtliche Zuständigkeit und die Anerkennung und Vollstreckung von Entscheidungen in Zivil- und Handelssachen (EuGVVO) stützen, weil keine direkte Vertragsbeziehung zwischen ihm und VW besteht. Ein Gesellschafter kann im Verhältnis zur Gesellschaft nicht als Verbraucher qualifiziert werden.

Der Verbrauchergerichtsstand bezieht sich ausschließlich auf vertragliche Ansprüche; allfällige deliktische Ansprüche können nicht am Verbrauchergerichtsstand geltend gemacht werden. Der Handlungsort einer allfälligen Verletzung der Ad-hoc-Publizitätspflicht liegt in Deutschland, sodass in Österreich auch kein Deliktgerichtsstand vorliegt. Zusammenfassend besteht daher für die vom Kläger geltend gemachten Ansprüche kein inländischer Gerichtsstand in Österreich.