

Im Bereich der Kfz-Steuer kommt es ab 1. 10. 2020 zu einem grundlegenden Wechsel der Besteuerungssystematik hin zu einer kombinierten, auf Motorleistung und CO₂-Emissionen abstellenden Ermittlung. Die Umstellung betrifft jedoch nur ab dem 1. 10. 2020 erstmals zugelassene Kfz, Bestandsfahrzeuge bleiben zwingend im bisherigen Berechnungsschema. Da die neue Berechnungsmethodik zu deutlich geänderten jährlichen Steuerbelastungen führen kann, die für die gesamte Nutzungsdauer des Fahrzeugs gelten, sollte der Zeitpunkt der Ersterzulassung vor oder ab dem 1. 10. 2020 bei entsprechender Gestaltungsmöglichkeit gründlich abgewogen werden.

Trotz der nunmehrigen Anpassungen bei NoVA und motorbezogener Versicherungssteuer kommt es aber auch in 2020 zu keiner grundlegenden Änderung der Kfz-Besteuerung in Österreich. Weiterhin werden sowohl Erwerb (NoVA) als auch Besitz (motorbezogene Versicherungssteuer) eines Kfz in Relation hoch, die laufende Verwendung (Mineralölsteuer und Streckenmauten) im internationalen Vergleich jedoch niedrig besteuert. Zur Erzielung ökologischer Lenkungseffekte wären geringere fixe (einmalige bzw. zeitraumabhängige) und höhere variable (verbrauchs- bzw. streckenabhängige) Abgaben zielführender. Es bleibt abzuwarten, wie lange die nunmehrige Neuregelung vor dem Hintergrund aktueller politischer Debatten – Stichwort Bekämpfung des Klimawandels und CO₂-Steuer – Bestand haben wird.

Grunderwerbsteuer

Das Baurecht in der Grundstückswertverordnung

Neue Regelungen über die Wertermittlung eines Baurechts

CHRISTIAN PRODINGER*)



Nach der Judikatur des VwGH hat eine Ermittlung des gemeinen Wertes eines Baurechts zu erfolgen. Zwecks Vereinfachung wurde die Grundstückswertverordnung (GrWV) um Pauschalregelungen für die Wertermittlung eines Baurechts erweitert.

1. Rechtsentwicklung

Nach dem GrEStG sind Baurechte als Grundstücke anzusehen, sodass die Grunderwerbsteuer – in der Fassung ab 2014¹⁾ – vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Ist die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert des Baurechts, dann ist der gemeine Wert des Baurechts zugrunde zu legen. Nach der aktuellen Fassung ist vom Grundstückswert auszugehen.

Nach der Erlasspraxis²⁾ sollte dabei bei einer Baurechtsdauer von zumindest 50 Jahren der gemeine Wert des Baurechts dem gemeinen Wert des Grundstücks entsprechen.

Dies wird auch vom BFG entsprechend judiziert.³⁾ Danach entspräche der gemeine Wert des Baurechts dem gemeinen Wert des unbebauten oder bebauten Grundstücks. Bei der Bewertung könne auf § 56 Abs 1 BewG zurückgegriffen werden.

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

¹⁾ BGBl 1987/309 idF BGBl I 2014/36.

²⁾ BMF 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014.

³⁾ BFG 9. 12. 2016, RV/310113/2016.

Diese Rechtsauffassungen wurden vom VwGH⁴⁾ jedoch nicht geteilt. Insbesondere wurde schon die Anwendung von § 56 BewG als zum ersten Abschnitt des zweiten Teils des BewG gehörend abgelehnt, da die grundlegende Norm des § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG eben gerade nicht auf diesen Abschnitt des BewG verweise. Bemessungsgrundlage sei der gemeine Wert des Baurechts, der daher danach zu bemessen sei, was unter zueinander fremden Personen am freien Markt (zum Beispiel bei Einmaleralag) gezahlt würde. Sohin wäre das Baurecht eigenständig zu bewerten; es kann der Wert des Baurechts nicht mit dem Wert des Grundstücks gleichgesetzt werden.

2. Änderung der Grundstückswertverordnung

Durch Verordnung⁵⁾ wurde daher die GrWV mit Sonderregelungen für die Wertermittlung eines Baurechts erweitert. Im Ergebnis kehrt man zur Rechtsinterpretation vor dem Erkenntnis des VwGH zurück.

Vorweg zusammengefasst wird der Wert eines Baurechts mit einer Laufzeit von 50 Jahren oder mehr mit dem Grundwert des unbebauten Grundstücks gleichgesetzt. Folgerichtig ist dann der Grundwert des Grundstückes selbst mit null anzusetzen.

Ist die Laufzeit des Baurechts kürzer als 50 Jahre, wird das Baurecht mit 2 % des Grundwertes für jedes volle Jahr der (Rest-)Dauer des Baurechts angesetzt. Daraus ergibt sich schon mathematisch, dass der Wert des Baurechts bei 50 Jahren Laufzeit $50 \times 2 \%$, also 100 %, beträgt.

Bei kürzerer Laufzeit wird aliquotiert. Bei 30 Jahren beträgt daher der (Grund-)Wert des Baurechts 60 %, der Grundwert des Grund und Bodens somit 40 %. Bei einem Baurecht an einem bebauten Grundstück ist der Gebäudewert nach der GrWV zu errechnen und dem Grundwert des Baurechts zuzuschlagen.

Die neuen Regelungen⁶⁾ haben folgenden Wortlaut:

„1. In § 2 wird folgender Abs 4 angefügt:

„(4) Ermittlung des Grundstückswertes eines Baurechtes und des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes:

1. Grundwert

- a) Beträgt die Dauer des Baurechtes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld noch 50 Jahre oder mehr, ist der Grundwert des Baurechtes in Höhe des Grundwertes des unbebauten Grundstückes (Abs 2) und der Grundwert des belasteten Grundstückes mit Null anzusetzen.*
- b) Beträgt die Dauer des Baurechtes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld weniger als 50 Jahre, ist der Grundwert des Baurechtes mit 2 % des Grundwertes des unbebauten Grundstückes (Abs 2) für jedes volle Jahr der restlichen Dauer des Baurechtes anzusetzen. Der Grundwert des belasteten Grundstückes ist die Differenz zwischen dem Grundwert des unbelasteten Grundstückes und dem Grundwert für das Baurecht.*

2. Gebäudewert

Wird das Baurecht an einem bebauten Grundstück eingeräumt, ist der Gebäudewert nach Abs 3 zu berechnen.’

2. In § 3 Abs 2 wird folgender vorletzter Satz eingefügt:

„Für die Ermittlung des Grundstückswertes eines Baurechtes und des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes dürfen die Immobiliendurchschnittspreise nur dann herangezogen werden, wenn das Baurecht an einem unbebauten Grundstück besteht. Dabei ist § 2 Abs 4 Z 1 lit a und b sinngemäß anzuwenden.“

3. Stellungnahme

Zunächst ist festzuhalten, dass die neue Verordnung eine sehr einfache Wertermittlungsmethode bereitstellt. Wie in den Erläuterungen dargelegt, müsste sonst immer

⁴⁾ VwGH 11. 9. 2018, Ra 2017/16/0005.

⁵⁾ Änderung der Grundstückswertverordnung – GrWV, BGBl II 2019/291, ausgegeben am 1. 10. 2019.

⁶⁾ Zur Übergangsvorschrift siehe Pkt 4.

der gemeine Wert des Baurechts ermittelt werden. Zwar schlägt der VwGH einen Einmalerlag als Bemessungsgrundlage vor, jedoch kann dieser klarerweise nur dann herangezogen werden, wenn auch das Baurecht – jedenfalls am Markt – gegen einen Einmalerlag eingeräumt wird. Sonst ergeben sich naturgemäß kompliziertere Berechnungsmethoden.

Es muss also nur der Grundstückswert ermittelt werden und die Dauer des Baurechts bekannt sein. Dann können durch einfache Prozentrechnung der Wert des Grundstücks und der Wert des Baurechts ermittelt werden. Hinsichtlich des Gebäudewertes ergeben sich keine Besonderheiten; es wird der Wert nach der GrVV ermittelt und dem Baurecht zugeschlagen.

Dem Grunde nach können sowohl das Pauschalwertmodell als auch die Immobilienpreisspiegelmethode angewendet werden. Die Durchschnittspreise nach der *Statistik Austria* sind jedoch – nach ausdrücklicher Anordnung in der GrVV – nur dann anwendbar, wenn das Baurecht an einem unbebauten Grundstück besteht. Andernfalls würde auf Werte abgestellt, die die *Statistik Austria* nicht ermittelt, sodass eine falsche Wertermittlung gegeben wäre.

Der GrVV ist also zugutezuhalten, dass die Wertermittlung deutlich vereinfacht ist. Dass es dabei zu Unschärfen kommen kann, entspricht zunächst dem Wesen der Pauschalierung. Auch bei der sonstigen Ermittlung des Grundstückswertes kommt es ja zu deutlichen Abweichungen vom gemeinen Wert, da eben pauschale Annahmen getroffen werden.

Dabei ist dem BMF zugutezuhalten, dass an der ursprünglichen Formulierung im Entwurf der Verordnung nicht festgehalten wurde, da diese sehr kompliziert und nur äußerst schwer zu lesen und zu interpretieren war. Das BMF hat eine textliche Anregung in der Stellungnahme des Fachsenats der KSW fast wörtlich übernommen. Damit ist die GrVV in ihrem entscheidenden Teil nicht nur inhaltlich leicht anzuwenden, sondern auch sprachlich gut zu verstehen.

Die Verordnung ist aber auch Kritik begegnet:

Zum einen hat *Beiser*⁷⁾ anhand von Beispielen dargestellt, dass der Wert eines Grundstücks, das mit einem Baurecht belastet ist, auch bei einer Laufzeit von mehr als 50 Jahren nicht mit null angesetzt werden kann. Das Grundstück bleibe Eigentum des belasteten Grundeigentümers, während Bauberechtigte nur die Rechte eines Nutznießers innehaben. Daher könne nicht der Gesamtwert auf das Baurecht übertragen werden. Nach dem VwGH sei teleologisch und systematisch konsistent eine eigenständige Ermittlung des gemeinen Wertes von Baurechten notwendig.

Die Bedenken zielen auf eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes ab. Es wird daher allenfalls vom VfGH zu entscheiden sein, ob die vereinfachende Pauschalierung noch im Gestaltungsspielraum des Ordnungsgebers liegt oder eine sachlich nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung bzw eine Verletzung des Sachgesetzlichkeitsprinzips vorliegt.

Zum anderen hat der Fachsenat in der Begutachtung auch kritisiert, dass bei Übertragung eines bebauten Grundstücks die restliche Baurechtsdauer zu berücksichtigen wäre, da zum Ende der Baurechtsdauer das Gebäude dem Grundstückseigentümer heimfällt, sodass es nur einen geringen Wert für den Bauberechtigten haben kann. Angeregt wurde, den Gebäudewert auf das belastete Grundstück und das Baurecht aufzuteilen.

⁷⁾ *Beiser*, Grundstückswerte für Baurechte nach der Grundstückswertverordnung, RdW 2019, 647 (647 ff).

Diese Anregung wurde nicht übernommen. Dafür mag ausschlaggebend gewesen sei, dass hier eine pauschale Regelung wieder zu grob gewesen wäre und die Wertentwicklung des Gebäudes nicht entsprechend berücksichtigt hätte.

- **Beispiel**

Ein Baurecht wird mit einer Laufzeit von 40 Jahren an einem bebauten Grundstück eingeräumt. Der Grundstückswert beträgt 100.000 Euro, der Gebäudewert 200.000 Euro.

Lösung: Bei einer Laufzeit von 40 Jahren sind 80 % ($40 \times 2\%$) dem Grundwert des Baurechts zuzuweisen. Der Grundwert des Baurechts beträgt 80.000 Euro, der Grundwert des belasteten Grundstücks 20.000 Euro. Der Gebäudewert wird zur Gänze dem Baurecht zugeteilt. Der Wert des gesamten Baurechts beträgt daher 280.000 Euro.

In Summe betragen die Werte 300.000 Euro (280.000 Euro + 20.000 Euro), sodass die Gesamtsumme der Werte erreicht wird. Dieser Gesamtwert kann durch die Aufteilung klarerweise nicht überschritten werden.

4. Inkrafttreten

Grundsätzlich trat die Verordnung am Tag nach der Veröffentlichung im BGBl, also am 2. 10. 2019, in Kraft. Die Neuregelung ist zunächst anzuwenden auf Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach diesem Tag entsteht. Dies sollte dann ab dem 3. 10. 2019 gegeben sein.

Die Neuregelung kann aber – so schon nach dem Entwurf – auch auf Erwerbsvorgänge angewendet werden, für die die Steuerschuld am Tag des Inkrafttretens bereits entstanden ist, wenn eine Abgabenerklärung nach diesem Tag vorgelegt wird oder eine Selbstberechnung nach diesem Tag erfolgt.

Einer Anregung des Fachsenats der KSW folgend kann die Pauschalregelung auch dann angewendet werden, wenn der Steuerschuldner dies bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklärt. Damit wird erreicht, dass umfangreiche Ermittlungen des gemeinen Wertes und durch das Wahlrecht auch verfassungsrechtliche Bedenken möglichst hintangehalten werden.



Auf den Punkt gebracht

- Bei der Wertermittlung von Baurechten für die Grunderwerbsteuer ist bei einer Baurechtsdauer von mindestens 50 Jahren der Grundstückswert des unbebauten Grundstücks zur Gänze dem Grundwert des Baurechts zuzuweisen.
 - Bei einer kürzeren Laufzeit sind für jedes Jahr Laufzeit 2 % des Grundstückswertes auf den Grundwert des Baurechts zuzuweisen; der restliche Betrag wird dem Grundwert des Grundstücks zugewiesen.
 - Bei einem bebauten Grundstück ist der Gebäudewert zur Gänze dem Baurecht zuzuweisen.
 - Die Regelung gilt für Erwerbsvorgänge ab 3. 10. 2019, darüber hinaus aber auch für bereits verwirklichte Erwerbsvorgänge, wenn die Abgabenerklärung oder die Selbstberechnung später vorgelegt wird oder wenn der Steuerschuldner dies bis zur Rechtskraft des Bescheides gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklärt.
-
-

Begutachtungsentwurf zum UStR-Wartungserlass 2019

Das BMF hat den Begutachtungsentwurf des UStR-Wartungserlasses 2019 auf seiner Homepage veröffentlicht: https://www.bmf.gv.at/steuern/UStR-Wartungserlass_2019_Begutachtungsentwurf.pdf?77bs75 (Zugriff am 22. 10. 2019). Ende der Begutachtungsfrist ist der 13. 11. 2019.