

2. Rechtslage seit 1.1.2016

2.1. Die neue Systematik der Grunderwerbsteuer

Mit dem StRefG 2015/2016⁴ erfolgten etwas mehr als ein Jahr nach der Novelle 2014 die jüngsten wesentlichen Umgestaltungen der Grunderwerbsteuer, welche mit 1.1.2016 in Kraft getreten sind. Bis dahin wurde zwischen Erwerben außerhalb und innerhalb des Familienverbandes unterschieden, und während bei Ersteren der gemeine Wert des Grundstückes die Mindestbemessungsgrundlage darstellte, welche mit 3,5 % besteuert wurde, bildete bei Übertragungen im Familienverband der dreifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage, welche einem reduzierten Tarif von 2 % unterlag. Im land- und forstwirtschaftlichen Bereich kam der einfache Einheitswert zum Tragen, und auch bei Anteilsvereinigungen und Umgründungen wurde die Bemessungsgrundlage vom Einheitswert (bzw einem Vielfachen davon) gebildet.

Nunmehr gibt es im Wesentlichen eine **einheitliche Bemessungsgrundlage** – die nur zugunsten von land- und forstwirtschaftlichen Übertragungen durchbrochen wird – und eine **Tarifbestimmung, die zwischen entgeltlichen, unentgeltlichen und teilentgeltlichen Übertragungen unterscheidet**. Unentgeltliche sowie teilentgeltliche Erwerbe erfahren eine Begünstigung durch den neu eingeführten Stufentarif, während der allgemeine Tarif mit 3,5 % gleich geblieben ist. Daneben gibt es weitere tarifliche Begünstigungen für Sondertatbestände. Übertragungen im Familienverband erfahren insofern eine Bevorzugung, als hier immer der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage bildet und der Stufentarif zur Anwendung gelangt. Auf den **Einheitswert** wird grundsätzlich nur noch im Bereich der **Land- und Forstwirtschaft** zurückgegriffen; hier gilt bis auf minimale Änderungen die seit der Novelle 2014 geschaffene Rechtslage weiter.

2.1.1. Allgemeine Bemessungsgrundlage

2.1.1.1. Grundregel

Die Bemessungsgrundlage wird in § 4 GrEStG definiert, der sich seit den Anpassungen durch das StRefG 2015/2016 sowie das AbgÄG 2015 wie folgt liest:

- § 4. (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder
- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
 - in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

⁴ Kleinere Ergänzungen bzw Klarstellungen erfolgten durch das AbgÄG 2015 sowie das GG 2015.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist, als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzgutachtens, das von einem allgemein beideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;
3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;
4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteils zu berechnen.

Als allgemeiner Grundsatz gilt gem § 4 Abs 1 GrEStG, dass bei sämtlichen Erwerben die Grunderwerbsteuer vom Wert der **Gegenleistung**, mindestens jedoch vom Grundstückswert zu ermitteln ist. Die Definition der Gegenleistung hat sich weder durch die Novelle 2014 noch durch die nachfolgenden Anpassungen verändert. Die **Mindestbemessungsgrundlage** wurde seit der Novelle 2014 adaptiert und es wird nun nicht mehr auf den gemeinen Wert, sondern auf den **Grundstückswert** abgestellt. Der Grundstückswert bildet daher die eigentliche Bemessungsgrundlage nicht nur für Fälle, in denen eine Gegenleistung nicht vorhanden ist (zB Schenkungen), sowie dann, wenn eine Gegenleistung nicht zu ermitteln ist, sondern auch in Fällen, in denen zwar eine Gegenleistung vorhanden ist, diese jedoch unter dem Grundstückswert liegt.⁵

5 Gerade bei Übertragungen zwischen Fremden wird davon auszugehen sein, dass die Gegenleistung höher als der Grundstückswert ist. Sollte jedoch die Gegenleistung zwar dem Verkehrswert entsprechen, dieser aber aufgrund persönlicher Verhältnisse (zB Wohnrecht, Fruchtgenuss) unter dem gemeinen Wert liegen, kann der Grundstückswert höher als die Gegenleistung sein und bildet sohin die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Zur Definition des gemeinen Wertes siehe 2.1.1.2.3.

Beispiel 1: Zwischenerwerb

A räumt B eine Option zum Ankauf eines Grundstücks ein. B tritt diese Option in weiterer Folge an C ab, welcher die Option ausübt und das Grundstück von A erwirbt.

Die Ausübung der Option führt zu einem Kaufvertrag zwischen A und C, welcher gem § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG Grunderwerbsteuer auslöst. Bemessungsgrundlage ist der Kaufpreis zuzüglich eines allfälligen Entgelts für die Optionsübertragung. Die Ausübung der Option bewirkt weiters, dass der Tatbestand von § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG erfüllt ist, da die Rechte aus dem Optionsvertrag abgetreten wurden, welcher anschließend angenommen wurde. Mangels Gegenleistung – ein etwaiges Entgelt für die Übertragung der Option stellt keine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstücks dar⁶ – stellt jedoch im Fall des Zwischenerwerbes gem § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG der Grundstückswert die Bemessungsgrundlage dar. Steuerschuldner des Zwischenerwerbes ist jedenfalls der Überträger der Option, somit B. Da C bereits (zusammen mit A) Steuerschuldner aus dem Kaufvertrag ist, erscheint es nicht gerechtfertigt, wenn er auch für die Steuer des Zwischenerwerbes einzutreten hätte, zumal er das Grundstück ja nur einmal – und zwar vom Grundstückseigentümer – erwirbt. Diesbezüglich gibt es jedoch keine gesicherte Rechtsprechung in Österreich.⁷

Um die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ermitteln zu können, ist es daher grundsätzlich bei jeder Übertragung erforderlich, sowohl die Gegenleistung als auch den Grundstückswert zu bestimmen, weil der höhere der beiden Werte die Basis für die Berechnung darstellt. Da die Gegenleistung für bestimmte Vorgänge gar nicht oder nur mit besonders hohem Aufwand ermittelt werden kann bzw damit diese Gegenüberstellung vermieden wird, wird für die folgenden Tatbestände gesetzlich normiert, dass der **Grundstückswert immer die Bemessungsgrundlage** bildet:

- Anteilsvereinigungen und -übertragungen,
- Änderungen des Gesellschafterbestandes bei Personengesellschaften,
- Umgründungen nach dem UmgrStG⁸,
- Erwerbe von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs),
- Erwerbe innerhalb des Familienverbandes und
- Erwerbe gem § 14 Abs 1 WEG (Wohnungseigentumserwerb bei Tod des Partners).

In diesen Fällen hat somit keine Ermittlung einer etwaigen Gegenleistung zu erfolgen.

6 BFH 6.5.1969, II 131/64, BStBl 1969, 595; BFH 31.5.1972, II R 162/66, BStBl 1972, 828 und VwGH 18.11.1982, 16/261/80. In ihrer Stellungnahme vom 17.10.2014 zum Entwurf der Information des BMF zur Vorgehensweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetzblatt BGBl I 2014/36 (finale Fassung vom 11.11.2014, BMF – 010206/0101 – VI/5/2014) hat die Kammer der Wirtschaftstreuhänder verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Ansicht geäußert und eine Neuregelung des § 1 Abs 1 Z 4 GrEStG angeregt.

7 Siehe dazu ausführlich *Glega*, Zivilrechtliche Gestaltungspotentiale und Grunderwerbsteuerliche Risiken, ÖStZ 2011, 176 (177).

8 Zu Details hinsichtlich der Auswirkung der Steuerreform 2015/2016 auf Umgründungen siehe den Beitrag von *Kovar/Mairhuber/Pamperl* in diesem Band.

Diese Überlegungen sind auch bei einem **Tausch** anzustellen. § 4 Abs 3 GrEStG besagt unverändert, dass bei einem Grundstückstausch zwei Erwerbsvorgänge vorliegen. Auf diese Erwerbsvorgänge sind die allgemeinen Regeln anzuwenden und bei Tauschvorgängen innerhalb des Familienverbandes greifen auch die diesbezüglichen Sonderregelungen.⁹

Beispiel 2: Tausch

Eine Frau überträgt ihrer Freundin das Grundstück A mit einem gemeinen Wert von 100 und einem Grundstückswert von 80. Im Gegenzug erhält sie von der Freundin deren Grundstück B, welches einen gemeinen Wert von 90 und einen Grundstückswert von 70 aufweist.

Variante

Der Tausch erfolgt innerhalb des Familienverbandes.

Für den Erwerb des Grundstücks B hat die Frau eine Gegenleistung in Form des Grundstücks A erbracht. Da die Übertragung außerhalb des Familienverbandes erfolgt, bildet der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks A (100) – mindestens aber der Grundstückswert (70) des erworbenen Grundstücks B – die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Grundstücks B (Grunderwerbsteuer 3,5 %). Ebenso bildet der gemeine Wert des hingegebenen Grundstücks B (90) – mindestens aber der Grundstückswert (80) des erworbenen Grundstücks A – die Bemessungsgrundlage für den Erwerb des Grundstückes A (Grunderwerbsteuer 3,5 %).

Erfolgt der Tausch innerhalb des Familienverbandes, bildet jeweils der Grundstückswert des erworbenen Grundstückes die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer und der Stufentarif kann angewendet werden.

2.1.1.2. Ermittlung des Grundstückswertes

Beim Grundstückswert handelt es sich um einen komplett neuen Begriff, welcher ausschließlich und erstmalig im Grunderwerbsteuergesetz verwendet wird. Der Grundstückswert kann laut Gesetz auf zwei verschiedene Arten ermittelt werden:

- als Summe aus der Hochrechnung des dreifachen Bodenwertes gem § 53 Abs 2 BewG und des Gebäudewertes (**Pauschalwertmodell**) oder
- mittels eines Abschlages von einem geeigneten **Immobilienpreisspiegel**.

Details zu den beiden Methoden sind in der **Grundstückswertverordnung 2016** (GrWV 2016) geregelt.¹⁰ Alternativ steht es dem Steuerpflichtigen frei, einen geringeren **gemeinen Wert nachzuweisen**.

Die ersten beiden Varianten sollen eine vereinfachte pauschale Wertermittlung darstellen und so die Grunderwerbsteuerbelastung vorhersehbar machen und die

9 Information des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, zur Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.10; ebenso ErlRV 101 BlgNR 25. GP, aA *Fellner*, ÖStZ 2014, 247 (250).

10 Aufgrund der unzureichenden Determinierung des VO-Inhaltes wird teilweise daran gezweifelt, ob die VO-Ermächtigung verfassungskonform ist. Vgl dazu die Stellungnahme des Rechnungshofs sowie des Bundeskanzleramt-Verfassungsdienstes zum StRefG 2015/2016.

Selbstberechnung durch die Parteienvertreter erleichtern. Aufgrund der fehlenden Wertung im Gesetz obliegt es der **freien Entscheidung des Steuerpflichtigen, welche Methode** er wählt. Werden mehrere Immobilien gleichzeitig übertragen oder besteht eine Immobilie aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten, kann diese Wahl **für jede Immobilie/einzelne wirtschaftliche Einheit gesondert** getroffen werden.¹¹ Wie unter 2.1.1.2.2. ausgeführt wird, kann es jedoch vorkommen, dass die Methode des Immobilienpreisspiegels in einem konkreten Fall nicht geeignet ist, den Grundstückswert zu ermitteln. In diesem Fall scheidet diese Methode aus und es ist das Pauschalwertmodell zu wählen oder der geringere gemeine Wert nachzuweisen. Im Rahmen von Überprüfungsverfahren kontrolliert das Finanzamt daher auch, ob die Anwendung der gewählten Methode zulässig ist. Der Nachweis des gemeinen Wertes bedingt, dass dieser Wert unter dem Grundstückswert liegt. Laut Aussage des BMF ist das Finanzamt allerdings nicht dazu verpflichtet, von sich aus zu überprüfen, ob der bekannt gegebene Wert geringer ist als ein nach den anderen Methoden ermittelter Grundstückswert, da davon ausgegangen werden kann, dass dies der Steuerpflichtige im Vorfeld bereits getan hat.¹²

Die **freie Wahl der Methode** gilt nicht nur für den Steuerpflichtigen, sondern **auch für die Finanzverwaltung**. Diese kann somit den Grundstückswert sowohl nach der Pauschalwertmethode als auch nach dem Immobilienpreisspiegel ermitteln. Der Nachweis des geringeren gemeinen Wertes ist dem Steuerschuldner vorbehalten. Kommen aufgrund der Beschaffenheit der Immobilie sowie der bekannt gegebenen/vorhandenen Daten beide Methoden infrage, hat die Finanzverwaltung den Grundstückswert nach beiden Methoden zu ermitteln und den geringeren Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.¹³

2.1.1.2.1. Pauschalwertmodell

Beim sogenannten „Pauschalwertmodell“ ergibt sich der Grundstückswert aus folgender Formel:

$$\begin{aligned} & \textbf{Grund und Boden:} \text{ (anteilige) Grundfläche} \times \\ & \text{dreifacher Bodenwert pro m}^2 \times \text{Hochrechnungsfaktor} \\ & + \\ & \textbf{Gebäude:} \text{ Nutzfläche} \times \text{Baukostenfaktor} \times \\ & \text{Bauweise-/Nutzungsminderung} \times \text{Altersminderung} \end{aligned}$$

11 Ob ein Grundstück aus mehreren wirtschaftlichen Einheiten besteht, kann dem Einheitswertbescheid entnommen werden. Dieser ergeht für jede wirtschaftliche Einheit gesondert.

12 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 3.14.

13 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.1.

Diese Formel soll es dem Steuerpflichtigen ermöglichen, den relevanten Wert einfach zu berechnen und somit die Steuerbelastung vorhersehbar zu machen. In der Praxis kann allerdings die Bestimmung einzelner Parameter Schwierigkeiten bereiten und sich sehr aufwendig gestalten.¹⁴ Dass die Ermittlung nicht immer leicht ist, zeigt auch die Information des BMF vom 13.5.2016 (BMF-010206/0058-VI/5/2016), in der auf einige Fallkonstellationen eingegangen wird und umfassende Auslegungshilfen bereitgestellt werden. Je nach Beschaffenheit der Immobilie ist entweder nur der Grundwert, nur der Gebäudewert oder beides zu berechnen. Befindet sich etwa auf einem Grundstück ein abbruchreifes Gebäude, kann dieses unberücksichtigt bleiben und es ist nur der Grundwert zu ermitteln. Ein Gebäude gilt laut Information des BMF als abbruchreif, wenn es nach objektiver Anschauung weder für Wohn- noch für andere Zwecke nutzbar ist.¹⁵ Die Abbruchreife muss entsprechend nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden. Die Abbruchkosten können bei der Berechnung des Grundstückswertes ebenfalls nicht berücksichtigt werden.

Für die **Berechnung des Grundwertes** werden entsprechend der Formel die (anteilige) Grundfläche, der Bodenwert und der Hochrechnungsfaktor benötigt:

- Die **Grundfläche** ist die Fläche des gesamten Grundstückes (der wirtschaftlichen Einheit), welches übertragen werden soll. Sie kann zB dem Grundbuch oder dem Einheitswertbescheid entnommen werden. Wird nur ein Teil eines Grundstückes übertragen, ist die Grundfläche entsprechend zu aliquotieren (Nutzwertanteil bei Eigentumswohnungen).
- Der **Bodenwert** ist ein Bestandteil bei der Ermittlung des Einheitswertes und kann idR dem Einheitswertbescheid entnommen werden. Es ist dabei der ungekürzte durchschnittliche Bodenwert pro m² eines Grundstückes heranzuziehen. Weder die Kürzung für die Bebauung (25 %) noch die pauschalen Erhöhungen (zuletzt zum 1.1.1983 um 35 %) sind anzusetzen. Zu beachten ist, dass die Bodenwerte bei sehr alten Einheitswertbescheiden noch in Schilling angegeben sind und eine Umrechnung der Werte auf Euro zu erfolgen hat. Liegt kein Einheitswertbescheid vor oder lässt sich diesem der Bodenwert nicht entnehmen, kann der Wert elektronisch über FinanzOnline beim zuständigen Lagefinanzamt angefragt werden.
- Der **Hochrechnungsfaktor** lässt sich der Anlage zur GrWV entnehmen und variiert je nach Gemeinde bzw bei größeren Städten nach Bezirk oder Stadtteil. Mittels Hochrechnungsfaktor sollen aus den historischen Bodenwerten die aktuellen Verkehrswerte abgeleitet werden.

14 Zur Kritik an der GrWV siehe *Prodingner*, Grundstückswertverordnung 2016 – pauschale Ermittlung der GrEst-Bemessungsgrundlage, BFGjournal 2016, 63; *Pülzl*, Die Grundstückswertverordnung, FJ 2016, 1; *Kirchmayr/Achatz*, Grundstückswertverordnung im Spannungsfeld zwischen Verwaltungsökonomie und Steuergerechtigkeit, taxlex 2015, 365; *Fellner*, Bedenken gegen die Ermittlung des neuen Grundstückswerts, SWK 3/2016, 144.

15 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.3.1.

Befindet sich auf dem Grundstück ein Gebäude, ist für die Berechnung des Grundstückswertes ein **Gebäudewert zu errechnen** und zum Grundwert zu addieren. Hinsichtlich der Definition des Gebäudes ist auf Rz 3140 EStR zu verweisen. Als Gebäude gilt demnach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet, mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. Demgemäß gilt zB ein Rohbau ohne Dach noch nicht als Gebäude und kann daher bei der Berechnung außer Acht gelassen werden. Sobald der Rohbau überdacht ist, liegt bereits ein Gebäude vor und es ist ein Gebäudewert zu ermitteln.

Für die **Berechnung des Gebäudewertes** werden die Nutzfläche, der Baukostenfaktor, die Bauweise und Nutzung sowie das Alter/der Zustand des Gebäudes benötigt:

- Unter der **Nutzfläche** des Gebäudes ist die gesamte Bodenstärke abzüglich der Wandstärke sowie der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrüche und Ausnehmungen zu verstehen.¹⁶ Treppen, offene Balkone, Terrassen und nicht ausgebauter Dachraum sind bei der Berechnung nicht zu berücksichtigen. **Keller** können grundsätzlich pauschal im Ausmaß von 35 % angesetzt werden. Liegt nachweislich – nach dem objektiven Zustand der Räume – ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- oder Geschäftszwecke vor, ist die Fläche im niedrigeren nachgewiesenen Ausmaß anzusetzen. Ergibt sich zB bei einem typischen Altbaukeller, dass eine Lagerung von Gegenständen aufgrund von Schimmel und Feuchtigkeit und auch eine sonstige Nutzung nicht möglich ist, kann der Keller ganz außer Acht gelassen werden.¹⁷ Die Fläche einer **Garage oder eines Kfz-Abstellplatzes** ist ebenfalls im Ausmaß von 35 % anzusetzen. Kfz-Abstellplätze im Freien oder Carports können unberücksichtigt bleiben. Ebenso ist bei Garagen – je nachdem, ob diese ins Haus integriert sind, angebaut sind, über eine Verbindungstür verfügen etc – eine unterschiedliche Behandlung in Bezug auf die Bewertung geboten. Details dazu finden sich in der Information des BMF vom 13.5.2016 unter Punkt 4.6.1. Die diesbezüglichen Ausführungen zeigen auch, wie komplex die Bewertung in der Praxis verlaufen kann und welche Überlegungen der Steuerpflichtige anstellen muss, um einen korrekten Wert zu ermitteln.¹⁸
- Ist die Nutzfläche nicht bekannt, kann stattdessen die **Bruttogrundrissfläche**, vermindert um einen **pauschalen Abschlag von 30 %**, herangezogen werden.¹⁹ Für die Ermittlung der Bruttogrundrissfläche sind die Grundrissflächen aller Grundrissebenen zu addieren. Die Grundrissfläche ist die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschosses. Ein nicht

16 § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrWV.

17 So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.5.1.

18 Siehe diesbezüglich auch Varro, Zweifelsfragen zur Nutzfläche und Bruttogrundrissfläche, SWK 20-21/2016, 908.

19 § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrWV.

ausgebauter Dachboden stellt keine Grundrissfläche dar. Balkone, Kriechkeller, Kellerschächte, Außentreppen, nicht nutzbare Dachflächen oder konstruktiv bedingte Hohlräume sind ebenfalls nicht zu berücksichtigen. Keller und Garagen sind mit 50 % ihrer Fläche anzusetzen.

- Der **Baukostenfaktor** ist im Gegensatz zur Nutzfläche leicht zu ermitteln, da er in der GrWV vorgegeben ist.²⁰ Er variiert je nach Bundesland zwischen 1.270 € (Burgenland) und 1.670 € (Vorarlberg) pro m² und soll den durchschnittlichen Baukosten entsprechen.
- In Abhängigkeit von der **Art des Gebäudes (Bauweise und Nutzung)** ist der Baukostenfaktor zu 100 % oder vermindert um einen Abschlag anzusetzen. Die Beurteilung hat dabei auch innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit für jedes Gebäude bzw für jeden abgrenzbaren Gebäudeteil (Eigentumswohnung, Anbau, Zubau) gesondert zu erfolgen. Folgende Ansätze sind in § 2 Abs 3 Z 3 GrWV vorgesehen:

§ 2 Abs 3 Z 3	Art des Gebäudes	Ansatz
lit a	Gebäude, die Wohnzwecken dienen, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gilt (entscheidend ist nicht die tatsächliche Nutzung, sondern die objektive Beschaffenheit des Gebäudes ²¹)	100 %
lit b	Fabrikgebäude, Werkstatteengebäude und Lagerhäuser, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabrikgrundstückes sind	60 %
lit c	Einfachste Gebäude (zB Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser oder nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise	25 %
lit d	Alle anderen Gebäude (zB Bürogebäude, Gebäude mit Mietzinsbeschränkungen)	71,25 %

Die Definitionen der einzelnen Gebäudearten sind nicht in der GrWV enthalten und sorgen damit für Unsicherheiten in der Anwendung. Einzelne Fälle werden in der Information des BMF genauer diskutiert und es ist davon auszugehen, dass weitere Beispiele folgen werden.

Grundsätzlich orientieren sich die verwendeten Begriffe laut Information des BMF an der Verkehrsauffassung. **Einfachste Bauten** sind ua durch eine eingeschränkte zeitliche oder sachliche Nutzbarkeit gekennzeichnet. Sie bestehen idR aus wenig werthaltigen Baumaterialien und bieten nur einen eingeschränkten Schutz vor der Witterung.²² Wie bereits ausgeführt, ist zB ein Rohbau

²⁰ § 2 Abs 3 Z 2 GrWV.

²¹ So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.7.

²² So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.11.

ohne Dach bei der Gebäudewertermittlung nicht zu berücksichtigen. Sobald er jedoch über ein Dach verfügt, handelt es sich schon um ein einfachstes Gebäude. Ab dem Beginn der Nutzung oder ab Erfüllen der Voraussetzungen für die Benutzungsbewilligung/Fertigstellungsanzeige ist das Gebäude entsprechend seiner Bauweise einer anderen Kategorie zuzuordnen.

Schlussendlich wird noch dem **Alter und dem Zustand des Gebäudes** Rechnung getragen, indem in Abhängigkeit von der Fertigstellung des Baus bzw einer Sanierung gegebenenfalls ein Abschlag vorzunehmen ist:

	Fertigstellung vor dem Erwerbszeitpunkt			
Gebäude gemäß § 2 Abs 3 Z 3 lit a, b und d GrWV	Innerhalb der letzten 20 Jahre oder umfassende Sanierung innerhalb der letzten 20 Jahre	Vor mehr als 20 Jahren und Teilsanierung innerhalb der letzten 20 Jahre	Innerhalb der letzten 20 bis 40 Jahre	Vor mehr als 40 Jahren
Einfachste Gebäude gemäß § 2 Abs 3 Z 3 lit c GrWV	Innerhalb der letzten 10 Jahre	Innerhalb der letzten 10 bis 20 Jahre	Vor mehr als 20 Jahren	
Ansatz	100 %	80 %	65 %	30 %

Die Fertigstellung/Sanierung ist ebenso wie die Art des Gebäudes für jedes Gebäude einer wirtschaftlichen Einheit bzw jeden abgrenzbaren Gebäudeteil gesondert zu beurteilen. Der **Zeitpunkt der Fertigstellung** ist der Zeitpunkt der tatsächlichen Nutzung (Inbetriebnahme) oder derjenige des Vorliegens der Voraussetzungen für die Erteilung der Nutzungsbewilligung oder Fertigstellungsanzeige, je nachdem, was früher eintritt. Kann der Zeitpunkt nicht mit einem bestimmten Tag festgemacht werden, ist auf das Kalenderjahr der Fertigstellung/Sanierung abzustellen. Beobachtungszeitraum sind in diesem Fall das Kalenderjahr des Erwerbs und die 19 bzw 20 bis 39 vorangegangenen Kalenderjahre.

Die GrWV definiert fünf **Sanierungsmaßnahmen**, wobei die Umsetzung von mindestens vier davon eine umfassende Sanierung darstellt. Werden mindestens zwei der Maßnahmen umgesetzt, liegt eine Teilsanierung vor. Folgende Sanierungsmaßnahmen werden genannt:

- Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes
- Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen
- Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen
- Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern
- Austausch von mindestens 75 % der Fenster.

Die Sanierungsbestimmungen führen aufgrund ihrer Unbestimmtheit in der Praxis ebenfalls zu Anwendungsproblemen. Der Information des BMF ist dazu

derzeit lediglich zu entnehmen, dass der Austausch der Badezimmer als umfassende Maßnahme zu verstehen ist. Eine solche wäre gegeben, wenn neben der kompletten Einrichtung auch die Boden- und Wandbeläge (zB Fliesen) ausgetauscht werden, die Aufteilung verändert wird oder eine Badewanne in eine Dusche (bzw umgekehrt) umgebaut wird. Sofern Sanierungsmaßnahmen bereits länger zurückliegen, wird es vorteilhaft sein, mit einer Schenkung noch zuzuwarten, da Sanierungsmaßnahmen so aus dem Beobachtungszeitraum fallen können und ein höherer Altersabschlag die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer erheblich reduzieren kann.

Zusammenfassend lässt sich festhalten: Die Schwierigkeiten der Pauschalwertmethode liegen in der Berechnung des Gebäudewertes. Die korrekte Ermittlung der Nutzfläche sowie die richtige Einstufung von Sanierungsmaßnahmen bergen dabei die größten Anwendungsprobleme und können schlussendlich in zeitaufwendigen Diskussionen mit der Finanzverwaltung münden.

Beispiel 3: Pauschalwertmodell

Ein Mann schenkt seiner Tochter im Juni 2016 eine Eigentumswohnung (Anteil von 1.220/22.070) im 18. Bezirk in Wien. Das Haus wurde 1900 errichtet und die Nutzfläche der Wohnung beträgt 90 m². Die Wohnung wurde im Jahr 2000 umfassend saniert und unterliegt der Mietzinsbeschränkung. Der dreifache Bodenwert des gesamten Grundstückes beträgt 75.913 €, der Hochrechnungsfaktor laut Anlage zur GrWV ist 6 und der Baukostenfaktor für Wien beträgt 1.470 €/m².

Berechnung des Grundstückswertes

Grundwert: dreifacher Bodenwert × Anteil (75.913 × 1.220/22.070) × Hochrechnungsfaktor (6) = 25.178 €

Gebäudewert: Nutzfläche (90 m²) × Baukostenfaktor (1.470 €) × Faktor für Bauweise/Nutzung (71,25 %) × Altersminderung (100 %) = 94.263 €

Grundstückswert: Grundwert (25.178 €) + Gebäudewert (94.263 €) = 119.441 €

Zur Erleichterung der Berechnung wird auf der Homepage des BMF ein „**Grundstückswertrechner**“ bereitgestellt. Dieser vereinfacht die Ermittlung des Grundstückswertes, da die Berechnung automatisch erfolgt und aufgrund der erforderlichen Eingabe der Grundstücksdaten (Katastralgemeinde, Einlagezahl) gewisse Werte wie der Hochrechnungs- und der Baukostenfaktor vom Programm ermittelt werden können. Dennoch ist es erforderlich, die verbleibenden Parameter der Formel zu ermitteln, was im Detail, wie oben ausgeführt, zu erheblichen Schwierigkeiten führen kann.

2.1.1.2.2. Immobilienpreisspiegel

Alternativ zum Pauschalwertmodell kann der Grundstückswert von einem **Immobilienpreisspiegel** abgeleitet werden. § 3 GrWV gibt dabei zwei Immobilienpreisspiegel an, die in Abhängigkeit von der Entstehung der Steuerschuld anzuwenden sind: Ist die Steuerschuld vor dem 1.1.2017 entstanden, ist der zuletzt veröffent-