

1. Einleitung

Das Grunderwerbsteuergesetz wurde in den letzten zehn Jahren gleich zweimal grundlegend geändert. Die **erste Änderung** erfolgte am 30.5.2014 durch das Bundesgesetz **BGBI 2014/36**. Die damalige Neufassung war erforderlich, da der VfGH **Teile des Grunderwerbsteuergesetzes** als **verfassungswidrig** aufgehoben¹ und die Frist zur Reparatur des Gesetzes bis zum 31.5.2014 festgelegt hatte. Ohne Neuregelung des Gesetzes wäre es ab 1.6.2014 zu einem signifikanten Anstieg der Grunderwerbsteuer gekommen, da ab diesem Stichtag der gemeine Wert anstelle des (wesentlich geringeren) Einheitswertes von Grundstücken die Bemessungsgrundlage für zB unentgeltliche Erwerbe, landwirtschaftliche Übergabeverträge und Anteilsvereinigungen (§ 4 Abs 2 GrEStG idF vor der Novelle 2014) gebildet hätte.

Das Grunderwerbsteuergesetz in seiner Fassung vor dem 1.6.2014 legte grundsätzlich den Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage fest. In bestimmten in § 4 Abs 2 GrEStG (idF vor der Novelle 2014) geregelten Fällen – vor allem dann, wenn keine Gegenleistung vorhanden war (zB Schenkungen, Erwerbe von Todes wegen) oder nicht zu ermitteln war, sowie bei landwirtschaftlichen Übergabeverträgen und Anteilsvereinigungen – war die Grunderwerbsteuer jedoch vom geringeren Einheitswert oder einem Vielfachen davon zu berechnen, wodurch sich die Steuerlast in diesen Fällen erheblich reduzierte. Es wurde vereinfacht gesagt zwischen entgeltlichen Erwerben, bei welchen die Verkehrswerte die Basis für die Besteuerung bildeten, einerseits und unentgeltlichen Erwerben, welche in den Genuss der reduzierten Bemessungsgrundlage des Einheitswertes kamen, andererseits unterschieden. Zusätzlich gab es eine Reduktion des anzuwendenden Steuersatzes auf 2 % für Erwerbe im Familienverband. Der VfGH hatte an dem System der Einheitswerte als Bemessungsgrundlage grundsätzlich nichts auszusetzen. Aufgrund des Umstandes jedoch, dass die letzte Hauptfeststellung der **Einheitswerte** für das Grundvermögen zum 1.1.1973 erfolgt war, stünden diese in einem **groben Missverhältnis zum gemeinen Wert** des Grundstücks, wodurch es unsachlich wäre, diese als Bemessungsgrundlage heranzuziehen:

Es sei unsachlich bzw bedürfe einer besonderen rechtlichen Rechtfertigung, wenn in den Fällen eines Grundstückserwerbes, bei dem eine Gegenleistung nicht vorhanden ist oder nicht ermittelbar ist, die (Ersatz-)Bemessungsgrundlage nicht (annähernd) dem gemeinen Wert des Grundstücks, also der erwartbaren Gegenleistung, entspricht. [...] Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, im Grunderwerbsteuerrecht differenzierende Regelungen zu treffen, die der Eigenart verschiedener Erwerbsvorgänge Rechnung tragen, somit etwa unentgeltliche Grundstückserwerbe im Familienverband anders und günstiger zu behandeln als entgeltliche Erwerbe zwischen Fremden. Der Verfassungsgerichtshof geht aber vorderhand davon aus, dass das Abstellen auf überholte, weitgehend als Zufallswerte anzusehende Einheitswerte nicht geeignet ist, diesem Anliegen Rechnung zu tragen, sondern die – zulässigen – Differenzierungen erst dann sachgerecht getroffen werden können, wenn sie auf einer sachgerecht ermittelten Bemessungsgrundlage beruhen.

¹ E 27.11.2012, G 77/12.

Aufgrund des Heranziehens der veralteten Einheitswerte als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde die entsprechende Norm (§ 6 GrEStG idF vor der Novelle 2014) vom VfGH aufgehoben. Mit der durch das BGBl I 2014/36 getroffenen **Neuregelung** wurde die **Systematik der Grunderwerbsteuer** grundlegend geändert, jedoch wurde die Steuer nach wie vor in gewissen Fällen von den (teilweise alten) Einheitswerten berechnet. Ob diese Ausgestaltung daher verfassungskonform ausgefallen war, wurde in der Literatur kontrovers diskutiert.² Die Adaption des Grunderwerbsteuergesetzes durch das BGBl I 2014/36 erfolgte grundsätzlich in Anlehnung an die Bestimmungen zur Grundbucheintragungsgebühr, allerdings wurde die vielfach angestrebte Gleichstellung der Normen nicht gänzlich umgesetzt, sodass sich nach wie vor Unterschiede bei der Berechnung der Grundbucheintragungsgebühr sowie der Grunderwerbsteuer ergaben.³

Zu einer **zweiten grundlegenden Änderung** des Grunderwerbsteuergesetzes kam es im Zuge der **Steuerreform 2015/2016**. Aus Budgetnöten einerseits, aber auch aus verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Beibehaltung der Einheitswerte andererseits wurde durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 (StRefG 2015/2016) die Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes neuerlich wesentlich verändert. An die Stelle der veralteten Einheitswerte im Familienverband trat nun ein vom gemeinen Wert abgeleiteter Grundstückswert, welcher zugleich auch die neue Mindestbemessungsgrundlage darstellt. Sprunghafte Anstiege bei der Steuerbelastung wurden durch die Einführung eines Stufentarifs für unentgeltliche und teilentgeltliche Übertragungen abgefedert. Bei der Anteilsvereinigung wurde ua der für eine Vereinigung notwendige Prozentsatz auf 95 % (bis dahin 100 %) gesenkt und ein neuer Tatbestand für Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften eingeführt. Als Nebeneffekt vergrößerten sich durch die Neugestaltung wiederum die Abweichungen zwischen Grundbucheintragungsgebühr und Grunderwerbsteuer. Weitere inhaltliche Anpassungen erfolgten durch das **Abgabenänderungsgesetz 2015** (AbgÄG 2015), das **Gemeinnützigkeitsgesetz 2015** (GG 2015), das **Jahressteuergesetz 2018** (JStG 2018) und zuletzt durch das **Steuerreformgesetz 2020** (StRefG 2020).⁴

Im Folgenden werden zunächst die Änderungen durch die erwähnten Gesetze dargestellt, wobei auf die Novelle 2014 nur insoweit eingegangen wird, als die dadurch erfolgten Anpassungen Bestandteil der aktuellen Rechtslage sind. Im

2 *Fellner*, Neuregelung der Grunderwerbsteuer ab 1. Juni 2014 verfassungsgemäß? ÖStZ 2014, 247; *Beiser*, Einheitswerte als Ersatzbemessungsgrundlage in der Grunderwerbsteuer – Die geplante Neuregelung im Lichte der Rechtsprechung des VfGH, SWK 12/2014, 585; *Lang*, Die Neuregelung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage im Lichte der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs, SWK 13-14/2014, 641.

3 Siehe dazu den Beitrag von *Vondrak* in diesem Band.

4 Die Änderungen durch das StRefG 2020 umfassen im Wesentlichen Korrekturen von Redaktionsversehen und Anpassungen aufgrund der Neuorganisation der Bundesfinanzverwaltung sowie der Befreiungsbestimmung in § 3 Z 4 GrEStG aufgrund der Entflechtung der Gesetzgebungskompetenzen von Bund und Ländern (Bodenreform), wodurch es allerdings im Kern zu keinen inhaltlichen Änderungen gekommen ist, weshalb auf diese Punkte nicht weiter eingegangen wird.

Anschluss daran wird auf die Rechtslage nach der Novelle 2014 eingegangen, welche im Zeitraum 1.6.2014 bis 31.12.2015 in Geltung war, da es aufgrund der bestehenden Übergangsvorschriften Übertragungen gibt (zB solche unter aufschiebenden Bedingungen), für die diese Rechtslage nach wie vor relevant sein kann.

2. Rechtslage seit 1.1.2016

2.1. Die geänderte Systematik der Grunderwerbsteuer

Mit dem StRefG 2015/2016⁵ erfolgten etwas mehr als ein Jahr nach der Novelle 2014 weitere wesentliche Umgestaltungen der Grunderwerbsteuer, welche mit 1.1.2016 in Kraft getreten sind und die Basis der aktuellen Rechtslage bilden. 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 2016 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:

⁵ Kleinere Ergänzungen bzw Klarstellungen erfolgten durch das AbgÄG 2015, das GG 2015 und das JStG 2018.

§ 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.

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 Erfüllungs 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 Bemes-

sungsgrundlage 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.⁶

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 dar⁷ – 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.⁸

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:

- 6 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.
- 7 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.
- 8 Siehe dazu ausführlich *Glega*, Zivilrechtliche Gestaltungspotentiale und grunderwerbsteuerliche Risiken, ÖStZ 2011, 176 (177). In dem Erkenntnis des BFG vom 14.4.2022 (RV/7101158/2020) wurde jedoch festgestellt, dass der steuerpflichtige Zwischenerwerb ein Rechtsgeschäft zwischen dem letzten Veräußerer der Option und dem Erwerber der Option, welcher die Option ausübt, darstellt.

- Anteilsvereinigungen und -übertragungen,
- Änderungen des Gesellschafterbestandes bei Personengesellschaften,
- Umgründungen nach dem UmgrStG,⁹
- 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.

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.¹⁰

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 Grundstückswert¹¹ (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.

9 Zu Details hinsichtlich Umgründungen siehe den Beitrag von *Kovar/Berger* in diesem Band.

10 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).

11 Die Anwendbarkeit des Grundstückswertes als Mindestbemessungsgrundlage beim Tausch außerhalb des Familienverbandes wurde vom BFG in seinem Erkenntnis vom 16.12.2021, RV/7102499/2020 bestätigt. Die Information des BMF vom 13.5.2016 geht auf die Mindestbemessungsgrundlage nicht explizit ein. In der Literatur wird die Anwendbarkeit teils strittig gesehen. Vgl zum Diskussionsstand *Denk*, Mindestbemessungsgrundlage beim Grundstückstausch? taxlex 2022/25, 116f

2.1.1.2. Ermittlung des Grundstückswertes

Beim Grundstückswert handelt es sich um einen 2016 neu eingeführten Begriff, welcher ausschließlich 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** (GrWV) geregelt.¹² 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 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.¹³ Wie unter 2.1.1.2.2. ausgeführt werden 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 Überprüfungshandlungen 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.¹⁴

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

12 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.

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

14 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 3.14.

bekannt gegebenen/vorhandenen Daten beide Methoden infrage, hat die Finanzverwaltung den Grundstückswert nach beiden Methoden zu ermitteln und den geringeren Wert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen.¹⁵

2.1.1.2.1. Pauschalwertmodell

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

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

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.¹⁶ Dass die Ermittlung nicht immer leicht ist, zeigt auch die Information des BMF vom 13.5.2016 (BMF-010206/0058-VI/5/2016) sowie die am 13.12.2017 dazu ergangene Ergänzung (BMF-010206/0094-IV/9/2017), in denen 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.¹⁷ 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

15 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.1.

16 Zur Kritik an der GrWV siehe *Prodinge*r, 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; *Prodinge*r/*Ziller*, Immobilienbewertung im Steuerrecht (2016) 117 ff.

17 Siehe Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.3.1.

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 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.

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 2000 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.¹⁸ 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 auf-

18 § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrWV. Zu beachten gilt es, dass diese Nutzflächendefinition nicht mit der Definition des MRG übereinstimmt. Die Nutzfläche gem Pauschalwertmodell unterscheidet sich daher von der Nutzfläche gem Immobilienpreisspiegel, aber auch von jener der Befreiungsbestimmung bei Erwerb durch Ehegatten (§ 3 Abs 1 Z 7 und 7a GrEStG; siehe 2.2.5.).

grund von Schimmel und Feuchtigkeit und auch eine sonstige Nutzung nicht möglich ist, kann der Keller ganz außer Acht gelassen werden.¹⁹ Die Fläche einer **Garage oder eines Kfz-Abstellplatzes** ist ebenfalls im Ausmaß von 35 % anzusetzen.²⁰ 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.²¹

- Ist die Nutzfläche nicht bekannt, kann stattdessen die **Bruttogrundrissfläche**, vermindert um einen **pauschalen Abschlag von 30 %**, herangezogen werden.²² 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 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.²³ Er variiert je nach Bundesland zwischen 1.270 € (Burgenland) und 1.670 € (Vorarlberg) pro m² und soll den durchschnittlichen Baukosten entsprechen, wobei hier anzumerken gilt, dass diese Werte seit 2015 unverändert geblieben sind.
- 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:

19 So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.5.1.

20 Die Nutzfläche eines Kfz-Abstellplatzes im Gebäude kann dabei gem BMF-Info vom 13.5.2016 (Punkt 4.6.2.) pauschal mit 12 m² angenommen werden, sodass im Ergebnis für den Kfz-Abstellplatz nur 4,2 m² anzusetzen sind.

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

22 § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrWV.

23 § 2 Abs 3 Z 2 GrWV.

§ 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 ²⁴)	100 %
lit b	Fabrikgebäude, Werkstattegebäude 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 den Informationen des BMF genauer diskutiert.

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.²⁵ Wie bereits ausgeführt, ist zB ein Rohbau 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:

24 So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.7.

25 So Information des BMF vom 13.5.2016, Punkt 4.11.