

Die Grundstückswertverordnung 2016 Anwendungsbereich, Methoden und Optimierungsmöglichkeiten

Master Thesis zur Erlangung des akademischen Grades
„Master of Science“

eingereicht bei
Mag. Markus Reithofer, MSc

Mag. Gerhard Exel

8350731

Wien, 09.06.2016

Eidesstattliche Erklärung

Ich, **MAG. GERHARD EXEL**, versichere hiermit

1. dass ich die vorliegende Master These, "DIE GRUNDSTÜCKSWERTVERORDNUNG 2016 ANWENDUNGSBEREICH, METHODEN UND OPTIMIERUNGSMÖGLICHKEITEN", 81 Seiten, gebunden, selbständig verfasst, andere als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel nicht benutzt und mich auch sonst keiner unerlaubten Hilfen bedient habe, und
2. dass ich diese Master These bisher weder im Inland noch im Ausland in irgendeiner Form als Prüfungsarbeit vorgelegt habe.

Wien, 09.06.2016

Unterschrift

Kurzfassung

Mit 1.1.2016 ist die Grundstückswertverordnung 2016 (GrWV 2016, BGBl. Nr. 442/2015) in Kraft getreten. Diese dient der Ermittlung des ausschließlich für Zwecke der Grunderwerbsteuer anzuwendenden Grundstückswertes und wurde aufgrund der im Rahmen der Steuerreform 2015/2016 vorgenommenen Novellierung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) erforderlich. Das GrEStG sieht nunmehr vor, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstückes nach dem 31.12.2015 sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, einer Anteilsvereinigung oder –übertragung oder wenn eine Gegenleistung vorliegt, die niedriger als der Grundstückswert oder deren Wert aber nicht ermittelbar ist, der „Grundstückswert“ als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist. Dieser Wertbegriff wurde neu eingeführt und stellt - nach der Darstellung seines Anwendungsbereiches - das zentrale Thema dieser Masterarbeit dar. Der Grundstückswert ist entweder als im Rahmen des Pauschalwertmodells ermittelte 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 Gebäudewert wird im Rahmen der Pauschalwertmethode nach der vorgegebenen Formel $\text{Nutzfläche} \times \text{Baukostenfaktor} \times \text{Bauweise-/Nutzungsminderung} \times \text{Altersminderung}$ ermittelt. Alternativ dazu kann der niedrigere gemeine Wert nachgewiesen werden. Nachdem die Wertermittlung auf verschiedene Arten durchgeführt werden kann und der Steuerpflichtige in der Auswahl der Methode frei ist, wird auf den Vergleich der im Rahmen der Bewertung von Eigenheimen, Eigentumswohnungen und Zinshäusern ermittelten Werte ein Schwerpunkt gelegt und analysiert, welche Kriterien auf die Ergebnisse besonderen Einfluss haben. Dabei zeigt sich, dass bei den in dieser Arbeit analysierten Einfamilienhäusern der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer zu den geringsten Grundstückswerten führt. Hingegen wurden bei Eigentumswohnungen mittels Pauschalwertmethode die niedrigsten Werte errechnet. Bei Zinshäusern kommen für die Wertermittlung nur die Pauschalwertmethode und zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes am besten Sachverständigengutachten in Frage. Nachdem die Pauschalwertmethode die Ertragskraft eines Gebäudes nicht berücksichtigt gibt es bei den untersuchten

Zinshäusern abhängig von der Konstellation im Einzelfall einen geringeren Wert nach der Pauschalwertmethode oder auch nach Sachverständigengutachten. Für alle drei untersuchten Immobilientypen kann festgehalten werden, dass auf einen Vergleich mit zumindest einer alternativen Bewertungsmethode nicht verzichtet werden sollte, wenn nach dem geringsten Wert gesucht wird.

Inhaltsverzeichnis

1. Einleitung.....	1
2. Anwendungsbereich.....	5
2.1. Die Änderung der Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes 1987.....	5
2.1.1. Übertragungen bis einschließlich 31.5.2014.....	5
2.1.2. Übertragungen bis einschließlich 31.12.2015.....	6
2.1.3. Übertragungen ab 1.1.2016.....	6
2.1.4. Die Steuersätze.....	7
2.1.5. Berücksichtigung von Vorerwerben.....	8
2.2. Der Kauf.....	8
2.3. Erwerb von Todes wegen.....	9
2.4. Erwerb im Rahmen der Familie.....	9
2.5. Kapitalgesellschaften.....	9
2.5.1. Die Sacheinlage.....	10
2.5.2. Die Anteilsvereinigung und die Anteilsübertragung.....	11
2.6. Personengesellschaften.....	12
2.7. Treuhandschaften.....	13
2.8. Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz.....	14
2.8.1. Die Tarife bei Umgründungen.....	15
3. Methoden zur Grundstückswertermittlung.....	16
3.1. Das Pauschalwertmodell.....	17
3.1.1. Der Grundwert.....	17

3.2.2. Statistik Österreich.....	42
3.3. Sachverständigengutachten.....	42
3.4. Zwischenergebnis.....	44
4. Optimierungsmöglichkeiten.....	45
4.1. Einfamilienhaus in Kindberg (Bruck – Mürzzuschlag).....	46
4.1.1. Pauschalwertmodell.....	46
4.1.2. Immobilienpreisspiegel.....	46
4.1.3. Analyse.....	47
4.2. Eigentumswohnung in 1040 Wien, Altbau.....	48
4.2.1. Pauschalwertmodell.....	48
4.2.2. Immobilienpreisspiegel.....	48
4.2.3. Analyse.....	49
4.3. Einfamilienhaus in Meiningen (Feldkirch).....	50
4.3.1. Pauschalwertmodell.....	50
4.3.2. Immobilienpreisspiegel.....	50
4.3.3. Analyse.....	51
4.4. Eigentumswohnung in Salzburg / Parsch.....	52
4.4.1. Pauschalwertmodell.....	52
4.4.2. Immobilienpreisspiegel.....	52
4.4.3. Analyse.....	53
4.5. Betriebsgrundstück mit Fabrikgebäude in Rohrbach-Berg.....	54
4.5.1. Pauschalwertmodell.....	54
4.5.2. Immobilienpreisspiegel.....	54
4.6. Einfamilienhaus in 1170 Wien.....	55
4.6.1. Pauschalwertmodell.....	55

4.6.2. Immobilienpreisspiegel.....	55
4.6.3. Sachverständigengutachten.....	56
4.6.4. Analyse.....	56
4.7. Einfamilienhaus in 1190 Wien.....	57
4.7.1. Pauschalwertmodell.....	57
4.7.2. Immobilienpreisspiegel.....	57
4.7.3. Sachverständigengutachten.....	58
4.7.4. Analyse.....	58
4.8. Eigentumswohnung 1030 Wien Bj 1969.....	59
4.8.1. Pauschalwertmodell.....	59
4.8.2. Immobilienpreisspiegel.....	59
4.8.3. Sachverständigengutachten.....	60
4.8.4. Analyse.....	60
4.9. Zinshaus in 1020 Wien.....	61
4.9.1. Pauschalwertmodell.....	61
4.9.2. Sachverständigengutachten.....	61
4.9.3. Analyse.....	62
4.10. Zinshaus in 1050 Wien.....	63
4.10.1. Pauschalwertmodell.....	63
4.10.2. Sachverständigengutachten.....	63
4.10.3. Analyse.....	64
4.11. Zinshaus 1 in 1080 Wien.....	65
4.11.1. Feststellung der Sanierungsmaßnahmen.....	65
4.11.1.1. Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung Wärmeschutz.....	65
4.11.1.2. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen.....	66

4.11.1.3. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen.....	67
4.11.1.4. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern.....	68
4.11.1.5. Austausch Fenster.....	69
4.11.1.6. Auswertung.....	70
4.11.2. Pauschalwertmodell.....	70
4.11.3. Sachverständigengutachten.....	71
4.11.4. Analyse.....	71
4.12. Zinshaus 2 in 1080 Wien.....	72
4.12.1. Pauschalwertmodell.....	72
4.12.2. Sachverständigengutachten.....	72
4.12.3. Analyse.....	73
4.13. Zinshaus in 1090 Wien.....	74
4.13.1. Pauschalwertmodell.....	74
4.13.2. Sachverständigengutachten.....	74
4.13.3. Analyse.....	75
4.14. Zinshaus in 1150 Wien.....	76
4.14.1. Pauschalwertmodell.....	76
4.14.2. Sachverständigengutachten.....	76
4.14.3. Analyse.....	77
4.15. Zinshaus in 1190 Wien.....	78
4.15.1. Pauschalwertmodell.....	78
4.15.2. Sachverständigengutachten.....	78
4.15.3. Analyse.....	79

5. Ergebnis.....	80
Tabellenverzeichnis.....	82
Abkürzungsverzeichnis.....	83
Literaturverzeichnis.....	84

1. Einleitung

Mit 1.1.2016 ist die Grundstückswertverordnung 2016¹ (GrWV) in Kraft getreten. Diese dient der Ermittlung des ausschließlich für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu ermittelnden Grundstückswertes und wurde aufgrund der Novellierung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) erforderlich. Das GrEStG sieht nunmehr vor, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstückes nach dem 31.12.2015 sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, einer Grunderwerbsteuerpflichtigen Anteilsvereinigung oder –übertragung oder wenn eine Gegenleistung vorliegt, deren Wert aber nicht ermittelbar ist oder unter dem Grundstückswert liegt, der „Grundstückswert“ als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist.

Das GrEStG² gibt die Grundlagen für die Ermittlung der zwei möglichen Wertermittlungsmethoden vor. Die Bestimmung des Grundstückswertes ist nach Wahl des Steuerpflichtigen auf zwei unterschiedliche Arten möglich³:

- „Pauschalwertmodell“ – Berechnung mittels einer durch das GrEStG vorgegebenen Formel, wobei die Parameter bereits vorhanden und bekannt sind (Summe aus Bodenwert und Gebäudewert). Es handelt sich um ein pauschales Sachwertermittlungsverfahren.
- Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels.

Die GrWV 2016 konkretisiert die im Gesetz vorgegebenen Wertermittlungsmethoden, sodass die konkrete Bemessungsgrundlage ziffernmäßig bestimmbar ist indem einerseits die Parameter für den Boden- und Gebäudewert vorgegeben werden und andererseits der geeignete Immobilienpreisspiegel bestimmt wird.

Weiters gibt das GrEStG dem Steuerschuldner die Möglichkeit, dass dieser nachweisen kann, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert. In diesem Fall gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten

¹ Grundstückswertverordnung 2016, BGBl Nr. 442/2015

² Wenn im Text die Abkürzung GrEStG verwendet wird, ist das Grunderwerbsteuergesetz idF StRefG 2016/26 gemeint.

³ Vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

Immobilienfachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich⁴.

In der vorliegenden Arbeit wird im ersten Teil der Anwendungsbereich für die Grundstückswertermittlung auf Basis der GrWV 2016 dargestellt. Diese ist nämlich nicht nur bei Grundstückstransaktionen innerhalb der Familie, sondern in Einzelfällen auch beim Kauf von Familienfremden und auch bei zahlreichen Transaktionen betreffend Kapital- und Personengesellschaften relevant.

Im nächsten Abschnitt werden die Bestimmungen der GrWV 2016 systematisch aufgearbeitet. Einen Schwerpunkt der Arbeit stellt dabei die Auseinandersetzung mit dem Pauschalwertmodell (in Folge auch PWM) dar. Bei diesem ist vom (anteiligen) dreifachen Bodenwert auszugehen. Dieser Wert beruht auf den von den Finanzämtern ermittelten Einheitswerten. Er ist mit Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage zur GrWV 2016 festgelegt werden. Die Hochrechnungsfaktoren berücksichtigen die unterschiedlichen Wertentwicklungen seit der letzten Hauptfeststellung des Grundvermögens.

Für den (anteiligen) Wert des Gebäudes ist zunächst die (anteilige) Nutzfläche, wenn diese nicht bekannt ist, die um 30% gekürzte (anteilige) Bruttogrundfläche mit einem in der GrWV 2016 festgelegten Baukostenfaktor zu multiplizieren. Je nach Bauweise und Nutzung eines Gebäudes sollen verschiedene hohe Ansätze der Baukostenfaktoren vorgesehen werden. Damit werden unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauern der Gebäudeart berücksichtigt.

Einen wesentlichen Einfluss auf den Gebäudewert hat das Alter der Immobilie. So sollen 65% des mittels Baukostenfaktor errechneten Wertes anzusetzen sein, wenn die Fertigstellung innerhalb der letzten 40 bis 20 Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt erfolgt ist und 30%, wenn die Fertigstellung vor mehr als 40 Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt erfolgt ist. Aber auch Sanierungen innerhalb der letzten 20 Jahre haben bei Gebäuden, die im Erwerbszeitpunkt über 40 Jahre alt sind, ganz erhebliche Auswirkungen. Wurde eine umfassende Sanierung durchgeführt, so sind 100% des Wertes anzusetzen. Nach einer Teilsanierung sind immer noch 80% des Wertes zu berücksichtigen. Es ist daher wesentlich aufzuzeigen, welche Sanierungsmaßnahmen durchgeführt werden können, ohne zum höheren Ansatz zu führen. Die GrWV 2016 definiert die umfassende Sanierung als Umsetzung von

⁴ Vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

mindestens vier der folgenden fünf Maßnahmen, eine Teilsanierung als Umsetzung von mindestens zwei der fünf Maßnahmen:

- 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

Dass es bei der Abgrenzung dieser Maßnahmen zu Auslegungsdifferenzen kommen kann ist naheliegend. Einer entsprechenden Aufarbeitung und Analyse dieser Maßnahmen wird daher entsprechender Raum zu widmen sein.

Alternativ sieht die GrWV 2016 vor, dass der Wert mit Hilfe eines geeigneten Immobilienpreisspiegels ermittelt werden kann. Für 2016 ist dazu der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich heranzuziehen, ab 1.1.2017 der zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Statistik Österreich. Der Grundstückswert beträgt jeweils 71,25% des ermittelten Wertes. Nun gibt es im Immobilienpreisspiegel verschiedene Wohnwert-Kategorien und es gilt, das Bewertungsobjekt richtig einzuordnen. Die Kriterien dafür sind ebenfalls Gegenstand eines Abschnittes.

Auch wenn das Pauschalwertmodell eine einfache, standardisierte und somit effiziente Vorgangsweise gewährleisten soll, wird der Steuerpflichtige in der Regel doch daran interessiert sein zu wissen, welcher Grundstückswert auf Basis des Immobilienpreisspiegels ermittelt wird. Schließlich geht es für ihn darum, die Steuerbelastung möglichst niedrig zu halten. In Abschnitt 4 werden daher für Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Zinshäuser Beispiele gezeigt, die die Methodik der Grundstückswertermittlung nach dem Pauschalwertmodell darstellen. Bei Einfamilienhäusern und Eigentumswohnungen wird der so ermittelte Grundstückswert dem auf Basis des Immobilienpreisspiegels ermittelten Wert gegenübergestellt. Diese Ergebnisse werden analysiert, wobei festgestellt werden soll, ob es eindeutige Kriterien für ein höheres oder niedrigeres Ergebnis bei einer der beiden Methoden gibt. Die auf Basis des PWM für Zinshäuser ermittelten Grundstückswerte werden mit den Ergebnissen von Sachverständigengutachten verglichen.

Abschließend wird überprüft, ob Kriterien festzumachen sind, nach denen beurteilt werden kann, ob die Einholung eines Sachverständigengutachtens in Hinblick auf eine möglicherweise niedrigere Bewertung als nach dem Pauschalwertmodell bzw der Immobilienpreisspiegelermittlung ratsam ist.

Das Ergebnis der Arbeit soll dem Rechtsanwender einen Leitfaden durch die Bewertungsmethoden bieten. Insbesondere soll eine Sensibilisierung für allfällige Zweifelsfragen und Auswirkungen der Wahlmöglichkeiten erzielt werden.

2. Anwendungsbereich der GrWV

Das GrEStG sieht nunmehr vor, dass bei der unentgeltlichen Übertragung eines Grundstückes nach dem 31.12.2015 sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, einer Anteilsvereinigung oder –übertragung oder wenn eine Gegenleistung vorliegt, deren Wert aber unter dem Grundstückswert liegt oder nicht ermittelbar ist, der „Grundstückswert“ als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist⁵. Dieser Wertbegriff wurde neu eingeführt⁶.

2.1. Die Änderung der Systematik des Grunderwerbsteuergesetzes 1987

2.1.1. Übertragungen bis einschließlich 31.5.2014

In seiner bis zum 31.5.2014 geltenden Fassung wurde zwischen entgeltlichen Erwerben, bei welchen die Gegenleistung die Basis für die Besteuerung bildeten, und unentgeltlichen Erwerben, welche in den Genuss der reduzierten Bemessungsgrundlage des Einheitswertes kamen, unterschieden. Das Grunderwerbsteuergesetz legte grundsätzlich den Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage fest⁷. Für unentgeltliche Übertragungen (z.B. Schenkungen, Erwerbe von Todes wegen) und Anteilsvereinigungen war bis 31.5.2014 grundsätzlich der dreifache Einheitswert (gedeckt mit 30% des gemeinen Wertes) als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, bei land- und forstwirtschaftlichen Übergabeverträgen der einfache Einheitswert⁸. Für die Bemessungsgrundlage wurde nicht unterschieden, ob der Übernehmende mit dem Übertragenden verwandt war. Für Erwerbe im Familienverband gab es eine Reduktion des anzuwendenden Steuersatzes von 3,5% auf 2%.

Nachdem die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte für das Grundvermögen zum 1.1.1973 erfolgt war, schienen diese nach Ansicht des Verfassungsgerichtshofes in einem groben Missverhältnis zum gemeinen Wert des Grundstücks. Es war daher nach Ansicht des VfGHs unsachlich, diese als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Die entsprechende Norm (§ 6 GrEStG idF vor der Novelle 2014)

⁵ Vgl. § 4 Abs. 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁶ Vgl. Brauner, Grunderwerbsteuer NEU ab 1.1.2016, in WT 2015, 334

⁷ Vgl. Zormann in Kovar/Wahrlich/Zormann (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien, 3

⁸ § 4 Abs 2 GrEStG iVm § 6 Abs 1 lit b idF vor der Novelle 2014

wurde daher vom VfGH⁹ aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat dem Gesetzgeber eine Frist zur Reparatur des Gesetzes bis zum 31.5.2014 gegeben. Zur Vermeidung eines essentiellen Anstieges der Grunderwerbsteuerbelastung im Rahmen von unentgeltlichen Übertragungen wurde das Grunderwerbsteuergesetz durch BGBl. 2014/36 (Novelle 2014) adaptiert und die Systematik geändert.

2.1.2. Übertragungen bis einschließlich 31.12.2015

Nach der danach bis zum 31.12.2015 geltenden Rechtslage wurde zwischen Erwerben innerhalb und solchen außerhalb des Familienverbandes unterschieden¹⁰.

Unentgeltliche und auch entgeltliche Erwerbe innerhalb des Familienverbandes waren sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage als auch hinsichtlich des Steuersatzes begünstigt¹¹. So wurde die Grunderwerbsteuer nicht vom gemeinen Wert, sondern vom einfachen oder dreifachen Einheitswert des Grundstücks, maximal jedoch von 30 % des gemeinen Wertes, sofern dieser nachgewiesen wird, bemessen¹². Diese Bemessungsgrundlage galt auch für die Anteilsvereinigung einer grundstückshaltenden Gesellschaft in der Hand des Erwerbers sowie für die Übertragung aller Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft. Außerhalb des Familienverbandes hingegen bildete die Gegenleistung, mindestens jedoch der gemeine Wert des Grundstücks die Bemessungsgrundlage.

2.1.3. Übertragungen ab 1.1.2016

Mit 1.1.2016 gibt es eine einheitliche Bemessungsgrundlage, die nur zu Gunsten von land- und forstwirtschaftlichen Übertragungen durchbrochen wird. Auch gibt es eine neue Tarifbestimmung, die zwischen entgeltlichen, unentgeltlichen und teilentgeltlichen Übertragungen unterscheidet, sowie tarifliche Begünstigungen für Sondertatbestände. Es wird grundsätzlich nicht mehr zwischen Erwerben innerhalb oder außerhalb der Familie unterschieden.

§ 4 Abs 1 GrEStG in der Fassung Steuerreform 2015/16 sieht vor, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen

⁹ VfGH 27.11.2012, G 77/12

¹⁰ Vgl. Zormann in Kovar/Wahrlich/Zormann (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien, 4

¹¹ Vgl. Zormann in Kovar/Wahrlich/Zormann (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien, 4

¹² § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG idF 2014

ist. Bei Vorgängen betreffend grundstückshaltende Personengesellschaften bzw. Anteilsvereinigungen bzw. -übertragungen von mindestens 95% am Gesellschaftsvermögen von Kapitalgesellschaften sowie bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.

2.1.4. Die Steuersätze

Bis 31.12.2015 kam grundsätzlich der Steuersatz von 3,5% zur Anwendung, für Übertragungen innerhalb der Familie der reduzierte Steuersatz von 2%. Für Privatstiftungen war zusätzlich das Stiftungseingangssteueräquivalent von 2,5% der jeweiligen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Der allgemeine Steuersatz von 3,5% bleibt auch nach der Steuerreform 2015/16 bestehen¹³. Es gibt jedoch zahlreiche Ausnahmen, die eine Begünstigung für bestimmte Tatbestände vorsehen.

Eine gänzliche Neuheit ist der Stufentarif für unentgeltliche sowie teilentgeltliche Erwerbe¹⁴. Dieser kommt auch bei Übertragungen außerhalb der Familie zur Anwendung. Gemäß § 7 Abs 1 lit a GrEStG idF StRefG 2015/16 gilt ein Erwerb als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%

des Grundstückswertes beträgt.

Die Steuer beträgt gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG idF StRefG 2015/16

- für die ersten 250.000 Euro..... 0,5%.
- für die nächsten 150.000 Euro..... 2%,
- darüber hinaus..... 3,5%

des Grundstückswertes. Dies gilt auch bei teilentgeltlichen Erwerben, insoweit keine Gegenleistung zu erbringen ist.

¹³ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

¹⁴ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG idF StRefG 2015/16

Insoweit eine Gegenleistung zu erbringen ist, ist der 3,5%ige Steuersatz anzuwenden.

Beträgt die Gegenleistung nicht mehr als 30% des Grundstückswerts, gilt der gesamte Erwerb als unentgeltlich und der Stufentarif kann auf den gesamten Grundstückswert angewendet werden. Bei teilentgeltlichen Erwerben erfolgt eine Aufteilung des Grundstückswertes in einen entgeltlichen oder unentgeltlichen Teil¹⁵. Die Gegenleistung stellt den entgeltlichen Teil des Erwerbs dar und unterliegt der 3,5%igen Grunderwerbsteuer. Der Grundstückswert abzüglich Gegenleistung kommt als unentgeltlicher Erwerb in den Genuss des Stufentarifs.

2.1.5. Berücksichtigung von Vorerwerben

Für die Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes sind von derselben Person an dieselbe Person anfallende Erwerbe innerhalb der letzten fünf Jahre, soweit die Steuer nach dem Stufentarif berechnet wurde, zusammenzurechnen¹⁶. Dabei sind frühere Erwerbe mit ihrem früheren Wert anzusetzen. Für die Berechnung der Fünfjahresfrist ist jeweils auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld abzustellen. Eine Zusammenrechnung hat auch dann zu erfolgen, wenn - durch zwei oder mehrere Erwerbsvorgänge - eine wirtschaftliche Einheit innerhalb der Fünfjahresfrist an dieselbe Person anfällt.

2.2. Der Kauf

Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung¹⁷ zu berechnen, mindestens aber vom Grundstückswert. Die Gegenleistung ist bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen¹⁸. Wird z.B. ein Grundstück unter Freunden (Familienfremden) um die Hälfte des gemeinen Wertes verkauft und beträgt der gemeine Wert Euro 500.000.-, der nach dem Pauschalwertmodell ermittelte

¹⁵ Vgl. Stingl Walter, Nidetzky Gerhard (2016): Handbuch Immobilien & Steuern, Manz, Wien, 13: 102/37

¹⁶ § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG idF StRefG 2015/16

¹⁷ Ausführlich zum Begriff der Gegenleistung z.B. Takacs Peter (2009): Grunderwerbsteuergesetz 1987, 5. Aufl., Manz, Wien, 384

¹⁸ § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

Grundstückswert Euro 400.000.- und der Kaufpreis Euro 250.000.- so ist der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage für die GrESt heranzuziehen¹⁹.

2.3. Erwerbe von Todes wegen

Erwerbe von Todes wegen (Erbanfall, Vermächtnis, Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird), Erwerbe gemäß § 14 Abs 1 WEG (Wohnungseigentumserwerb bei Tod des Partners) gelten als unentgeltlich²⁰. Die GrESt ist daher vom Grundstückswert zu berechnen.

2.4. Erwerbe im Rahmen der Familie

Erwerbe unter Lebenden im Rahmen der Familie gelten als unentgeltlich²¹. Das sind im Sinne dieser Bestimmung Ehegatten oder eingetragene Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, Verwandte oder Verschwägerter in gerader Linie, Stief-, Wahl oder Pflegekinder oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers²².

2.5. Kapitalgesellschaften

Erwerben Kapitalgesellschaften (z.B. eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder eine Aktiengesellschaft) Grundstücke gegen Entgelt, so ist grundsätzlich die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Aber auch Einlagen von Liegenschaften in Kapitalgesellschaften sind aus Grunderwerbsteuerlicher Sicht zu würdigen.

Diese Transaktionen sind aber nicht die einzigen, die bei Kapitalgesellschaften einen Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand erfüllen. So lösen auch die Vereinigung von

¹⁹ Beiser Reinhold (2015): Praxisfälle zur Steuerreform, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien, 20

²⁰ § 7 Abs 1 Z 1 lit b GrEStG idF StRefG 2015/16

²¹ § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG idF StRefG 2015/16

²² gemäß Verweis auf § 26a Abs 1 Z 1 Gerichtsgebührengesetz, BGBl. Nr. 501/1984

mindestens 95% aller Anteile an einer grundstückhaltenden Gesellschaft sowie auch die Übertragung von mindestens 95% aller Anteile an einer grundstückhaltenden Gesellschaft an einen Erwerber Grunderwerbsteuer aus.

Nach der alten Rechtslage löste erst die Vereinigung aller Anteile in einer Hand oder der Erwerb aller Anteile Grunderwerbsteuer aus²³. Vermieden wurde die Grunderwerbsteuer im Falle einer möglichen Anteilsvereinigung idR dadurch, dass ein „Zwerganteil“ von einem Dritten oder auch einem Treuhänder gehalten wurde. Diese Möglichkeit wird durch die neue Regelung nunmehr verhindert (siehe dazu Punkt 2.6.).

2.5.1. Die Sacheinlage

Das Eigenkapital von Kapitalgesellschaften kann durch die Einlage von Liegenschaften erhöht werden. Für grunderwerbsteuerliche Zwecke ist zu unterscheiden, ob die Sacheinlage mit oder ohne Kapitalerhöhung vorgenommen wird.

Erfolgt eine Kapitalerhöhung, so stellen die erhaltenen Gesellschaftsanteile die Gegenleistung für die Liegenschaft dar. Es fällt daher Grunderwerbsteuer vom Gegenwert der ausgegebenen Anteile an²⁴. Der Wert der Gesellschaftsanteile, der dem Verkehrswert der Liegenschaft entsprechen kann aber nicht zwingend entsprechen muss, stellt somit die Bemessungsgrundlage für die GrESt dar – mindestens ist die GrESt aber vom Grundstückswert zu berechnen²⁵. Je nach Wert der Gesellschaftsrechte kommt der 3,5%ige Steuersatz zur Anwendung oder aber, wenn der Wert der Gesellschaftsrechte 70% des Grundstückswertes nicht erreicht, der Stufentarif. Kann der Wert der Gesellschaftsrechte nicht festgestellt werden, wird der halbe Grundstückswert als Gegenleistung herangezogen²⁶. Für den unentgeltlichen Teil ist dann ebenfalls der Stufentarif heranzuziehen²⁷.

Allerdings kommt es auch vor, dass ein Gesellschafter ein Grundstück in seine Kapitalgesellschaft unentgeltlich und ohne Gewährung von Anteilen an der

²³ Vgl. § 1 Abs 3 Z 1-4 GrEStG aF

²⁴ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.3.

²⁵ Vgl. § 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

²⁶ Vgl. § 7 Abs 1 Z 1 lit d GrEStG idF StRefG 2015/2016

²⁷ Vgl. § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG idF StRefG 2015/2016

Gesellschaft einlegt. Bei Unterbleiben einer Kapitalerhöhung liegt nach Ansicht des VwGHs ein unentgeltlicher Vorgang vor²⁸. Auch dieser Vorgang löst die Verpflichtung zur Entrichtung der Grunderwerbsteuer aus. Seit 1.1.2016 ist als Bemessungsgrundlage der Grundstückswert²⁹ unter Berücksichtigung des Stufentarifs heranzuziehen³⁰.

Sind der Verkehrswert der Liegenschaft und auch der Verkehrswert der Gesellschaftsanteile gleich hoch oder höher als der nach der GrWV ermittelte Grundstückswert, so ist eine Sacheinlage ohne Kapitalerhöhung aus grunderwerbsteuerlicher Sicht günstiger als eine Sacheinlage gegen Kapitalerhöhung.

2.5.2. Die Anteilsvereinigung und die Anteilsübertragung

Gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung mindestens 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand einer Unternehmensgruppe³¹ ³² gemäß § 9 Körperschaftsteuergesetz vereinigt werden würden, der GrESt. Ebenso löst gem. § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG die Vereinigung von mindestens 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im vorher erwähnten Sinne des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG idF StRefG 2015/16 vorausgegangen ist, GrESt aus.

Der GrESt-Tarif beträgt bei Anteilsvereinigungen grundsätzlich 0,5 %³³. Sofern die GrESt bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken jedoch vom

²⁸ VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200

²⁹ Vgl. § 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

³⁰ Vom 1.6.2014 bis 31.12.2015 kam mangels Gegenleistung der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage zur Anwendung, vgl. § 4 Abs 3 lit a GrEStG idF Novelle 2014

³¹ Grundgedanke des Gruppenbesteuerungssystems ist das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse finanziell verbundener Körperschaften ohne das Erfordernis einer wirtschaftlichen oder organisatorischen Über- bzw. Unterordnung.

³² Kritisch dazu Varro, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig?, RdW 2016/106

³³ § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/16

einfachen Einheitswert zu berechnen ist (§ 4 Abs 2 Z 3 GrEStG), beträgt der GrESt-Tarif gemäß 3,5 %³⁴.

Gemäß § 1 Abs 3 Z 3 GrEStG unterliegt ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet, der GrESt. Ebenso löst der Erwerb von mindestens 95 % aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im vorher erwähnten Sinne des § 1 Abs 3 Z 3 GrEStG vorausgegangen ist, GrESt aus³⁵. Hinzuweisen ist darauf, dass Anteilsvereinigung und Anteilsübertragung auch in Folge von Umgründungsvorgängen vorkommen können³⁶.

Der GrESt-Tarif beträgt bei Anteilsübertragung gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG grundsätzlich 0,5 %, sofern die GrESt bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken jedoch vom einfachen Einheitswert zu berechnen ist (§ 4 Abs 2 Z 3 GrEStG), beträgt der GrESt-Tarif 3,5 %³⁷.

2.6. Personengesellschaften

Neu wurde mit dem StRefG 2015/2016 eingeführt, dass auch die Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften eine GrESt-Pflicht auslösen kann³⁸. Der Gesetzgeber wollte mit dem neuen Tatbestand insbesondere jene Fälle erfassen, in denen in der Vergangenheit von mehreren Personen (zB Eltern) alle Anteile an einer Personengesellschaft an mehrere Personen (zB Kinder) übertragen worden sind³⁹. Dies hat mangels Vereinigung aller Anteile in einer Hand die Grunderwerbsteuerpflicht nicht ausgelöst.

Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegt nunmehr gem § 1 Abs 2a GrEStG der Steuer eine Änderung des Gesellschafterbestandes dann, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95% der

³⁴ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

³⁵ § 1 Abs 3 Z 4 GrEStG idF StRefG 2015/16

³⁶ Hirschler/Schimmer, Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/16, ÖStZ 23/2015, 690

³⁷ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

³⁸ Vgl. Beiser Reinhold (2015): Praxisfälle zur Steuerreform, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien, 6

³⁹ Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 1/2016, 55

Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen. Maßgeblich ist somit nicht die Vereinigung von Anteilen in einer Hand, sondern die Übertragung von 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter, auch wenn es mehrere neue Gesellschafter und somit mehrere „Hände“ gibt⁴⁰: Hat etwa eine Personengesellschaft 20 Gesellschafter (je 5 %) und übertragen 19 Gesellschafter - innerhalb von fünf Jahren - ihre Anteile an 19 unterschiedliche neue Gesellschafter (je 5 %), dann wird bei der neunzehnten Übertragung der Anteilsübertragungstatbestand gemäß § 1 Abs. 2a GrEStG erfüllt (weil 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übertragen wurden)⁴¹. Neue Gesellschafter sind nur jene Personen, die ab dem 1.1.2016 Beteiligungen erwerben; Erwerber vor diesem Zeitpunkt sind stets als alte Gesellschafter zu sehen⁴².

Der GrESt-Tarif beträgt bei Übertragung von Anteilen an Personengesellschaften grundsätzlich 0,5 %⁴³, sofern die GrESt bei Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken jedoch vom einfachen Einheitswert zu berechnen ist (§ 4 Abs 2 Z 3 GrEStG), beträgt der GrESt-Tarif 3,5 %⁴⁴.

2.7. Treuhandschaft

Nach der bisherigen Rechtslage waren treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile aufgrund der im GrEStG verfolgten formalen Anknüpfung an das Zivilrecht grundsätzlich dem Treuhänder zuzurechnen. Damit konnte die Vereinigung aller Anteile in einer Hand in der Regel vermieden werden, indem ein Zwerganteil an der Gesellschaft (zur Ausübung einer Treuhandschaft) zurückbehalten oder an einen Treuhänder des Erwerbers übertragen wurde⁴⁵.

Nach der neuen Rechtslage sind hingegen treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile dem Treugeber zuzurechnen. Dies gilt gemäß § 1 Abs 2a letzter Satz GrEStG für Anteile an Personengesellschaften und gem § 1 Abs 3 letzter Satz GrEStG für Anteile an Kapitalgesellschaften. Durch Übertragung bzw. Erwerb von Anteilen an

⁴⁰ Vgl. Hirschler/Schimmer, Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/16, ÖStZ 23/2015, 690

⁴¹ Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 1/2016, 55

⁴² Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 1/2016, 55

⁴³ § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/16

⁴⁴ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁴⁵ Gaier Richard (2013): Handbuch Gebühren und Verkehrssteuern, Manz, Wien, Rz 445

grundstückshaltenden Gesellschaften durch einen Treuhänder kann der Anfall der Grunderwerbsteuer somit nicht mehr vermieden werden, wenn der Treugeber gemeinsam mit dem Treuhänder zumindest 95 % aller Gesellschaftsanteile hält.

Für bereits am 31.12.2015 bestehende Treuhandvereinbarungen kommen diese neuen Zurechnungsbestimmungen aufgrund einer speziellen Inkrafttretensbestimmung noch nicht zur Anwendung. Das bedeutet, dass die Rückübertragung vom Treuhänder an den Treugeber Grunderwerbsteuer auslösen kann⁴⁶. Auch ein Treuhänderwechsel kann im Einzelfall GrESt auslösen⁴⁷.

2.8. Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz

Nach bisheriger Rechtslage unterlagen im Zuge von Umgründungsvorgängen iSd UmgrStG⁴⁸ verwirklichte Grundstückserwerbe iSd § 1 Abs 1 und 2 GrEStG einer GrESt in Höhe von 3,5 %, wobei als begünstigte GrESt-Bemessungsgrundlage grundsätzlich der zweifache Einheitswert heranzuziehen war^{49,50}. Bei umgründungsbedingten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke war die GrESt abweichend davon lediglich vom einfachen Einheitswert zu berechnen⁵¹. Während die begünstigte Bemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswerts im UmgrStG geregelt war, fand sich die begünstigte Bemessungsgrundlage des einfachen Einheitswerts betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke unmittelbar im GrEStG⁵².

Im Zuge der Neuregelung der Bemessungsgrundlagen und des GrESt-Tarifs durch das StRefG 2015/2016 sollten die Begünstigungen für umgründungsbedingte Grundstückserwerbe einheitlich direkt im GrEStG geregelt werden, womit die bisher im UmgrStG geregelten Bemessungsgrundlagenbegünstigungen entfallen konnten

⁴⁶ Vgl. Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 1/2016, 55;

⁴⁷ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 1.4.6.

⁴⁸ Das sind Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Realteilungen, Zusammenschlüsse und Spaltungen

⁴⁹ Wundsam Walter, Zöchling Hans, Huber Paul, Kuhn Wolfgang (2015): Umgründungssteuergesetz, 5. Aufl, Manz, Wien, § 6 Abs 6, § 11 Abs 5, § 22 Abs 5, § 26 Abs 4, § 31 Abs 3 und § 38 Abs 6 UmgrStG idF vor dem StRef G 2015/2016

⁵⁰ BGBl 2015/118

⁵¹ § 4 Abs 1 Z 2 lit d GrEStG idF vor dem StRef G 2015/2016

⁵² Bergmann S., Neue GrESt-Begünstigung für Umgründungen, SWK 2016, 13 ff.

und durch entsprechende Verweise auf die Bestimmungen des GrEStG ersetzt wurden⁵³. Die relevanten Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes ordnen nunmehr an, dass, wenn aufgrund einer Umgründung iSd UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 GrEStG verwirklicht werden, die GrESt gemäß § 4 iVm § 7 GrEStG zu berechnen ist. Aufgrund der Inkrafttretensbestimmung können Umgründungen auf Grund der neunmonatigen Rückwirkung noch bis zum 30.9.2016 unter Anwendung der Bestimmungen vor StRefG 2015/2016 vorgenommen werden⁵⁴.

Bei Vorgängen nach dem UmgrStG ist die GrESt nunmehr immer vom Grundstückswert zu berechnen⁵⁵.

Abweichend vom beschriebenen Regime des neuen § 4 Abs 1 GrEStG ist die GrESt bei umgründungsbedingt verwirklichten Erwerben land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke – wie bisher – vom einfachen Einheitswert zu berechnen⁵⁶. Dies erschien dem Gesetzgeber im Hinblick auf den Umstand sachgerecht, dass die Einheitswerte land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke mit Wirksamkeit 1.1.2015 neu festgestellt wurden⁵⁷.

2.8.1. Der Tarif bei Umgründungen

Anders als bisher beträgt der GrESt-Tarif bei Vorgängen nach dem UmgrStG grundsätzlich 0,5 %⁵⁸, womit die Bemessungsgrundlagenumstellung auf den Grundstückswert abgefedert werden soll⁵⁹.

Sofern sich die GrESt bei umgründungsbedingten Erwerben von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken jedoch vom einfachen Einheitswert berechnet (§ 4 Abs 2 Z 4 GrEStG), beträgt der GrESt-Tarif 3,5 %^{60 61}.

⁵³ Vgl ErLRV 684 BlgNR 25. GP 28

⁵⁴ Gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG sind die §§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3 und 38 Abs 6 UmgrStG idF StRef G 2015/2016 erstmals auf Umgründungen mit einem Umgründungstichtag nach dem 31. 12. 2015 anzuwenden

⁵⁵ § 4 Abs 1 Satz 2 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁵⁶ § 4 Abs 2 Z 4 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁵⁷ Vgl ErLRV 684 BlgNR 25. GP, 4

⁵⁸ § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF StRefG 2015/16

⁵⁹ Vgl ErLRV 684 BlgNR 25. GP, 4

⁶⁰ § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁶¹ Vgl ErLRV 684 BlgNR 25. GP, 40; *Bodis/Fiala/Lattner/Ofner*, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in *Mayr/Lattner/Schlager* (Hrsg), Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial (2015) 86 (100)

3. Methoden zur Grundstückswertermittlung

Wie bereits in Abschnitt 2 dargestellt ist die GrESt in zahlreichen Fällen vom Grundstückswert zu berechnen. Dieser 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 berechnen⁶². 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.

Diese Methoden werden in Folge näher dargestellt.

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 Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich (Beweislastumkehr⁶³).

Abweichend davon ist bei bestimmten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke die Steuer vom Einheitswert zu berechnen.

⁶² § 4 Abs 1 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁶³ Vgl ErIRV 684 BlgNR 25. GP, 36, § 4 Abs 1 Satz 6 GrEStG

3.1. Das Pauschalwertmodell

Je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, ist entweder nur der Grundwert, nur der Gebäudewert oder beides zu berechnen⁶⁴.

3.1.1. Der Grundwert

Die GrWV knüpft bei der Ermittlung des Grundstückswertes am Bodenwert gemäß § 53 Abs 2 erster Satz BewG 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung an. Nach dieser Bestimmung ist als Bodenwert der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß § 55 BewG zu bewerten wäre⁶⁵. Dabei sind insbesondere die Lage und die Form des Grundstückes sowie alle anderen den gemeinen Wert von unbebauten Grundstücken beeinflussende Umstände zu berücksichtigen⁶⁶. Der Bebauungsabschlag, wonach der Wert jener Fläche, die das zehnfache der bebauten Fläche nicht übersteigt, um 25% zu kürzen ist⁶⁷, soll nicht vorgenommen werden⁶⁸.

Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde⁶⁹. Es ist dabei von dem nicht pauschal um 35% erhöhten Wert auszugehen. Für den Fall, dass sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung oder eine Artfortschreibung oder spätestens durch den Erwerbsvorgang die Voraussetzungen für eine Nachfeststellung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze für Fortschreibungen oder Nachfeststellungen zu

⁶⁴ Vgl § 2 Abs 1 GrWV

⁶⁵ Nach § 55 Abs 1 BewG sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Als unbebaute Grundstücke gelten gem. § 55 Abs 2 BewG auch Grundstücke, auf denen sich Gebäude befinden, deren Wert und Zweckbestimmung gegenüber dem Wert und der Zweckbestimmung des Grund und Bodens von untergeordneter Bedeutung sind.

⁶⁶ Vgl § 53 Abs 2 BewG

⁶⁷ Vgl § 53 Abs 2 BewG

⁶⁸ Vgl Erläuterungen zur RV GrWV

⁶⁹ Vgl § 2 Abs 2 Z 1 GrWV, § 6 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/16 ist anzuwenden

ermitteln; in den Fällen des § 6 Abs. 2 GrEStG⁷⁰ aber nur dann, wenn sich die Wertabweichung auch auf den Teil der wirtschaftlichen Einheit erstreckt⁷¹.

In vielen Fällen werden die Bodenwerte, die den Einheitswertbescheiden zu entnehmen sind, weder den Steuerpflichtigen noch deren steuerlichen Vertretern bekannt sein. Es wird daher erforderlich sein, das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes zu kontaktieren. Anfragen an das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes müssen elektronisch im Wege von FinanzOnline erfolgen; dies gilt nicht, wenn die elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist⁷².

Der Bodenwert ist mit drei zu multiplizieren. Den Erläuterungen zu Folge soll der dreifachen Bodenwert herangezogen werden, da bisher der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen war und somit eine bessere Vergleichbarkeit gegeben sein soll⁷³.

Der dreifachen Bodenwert ist mit der Grundfläche zu multiplizieren. Der (anteilige) dreifache Bodenwert ist dann mit Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage zur GrWV je Gemeinde, in Gemeinden über 100.000 Einwohnern (Stichtag 1. Jänner 2015) für einen oder mehrere Bezirke bzw. Stadtteile festgelegt werden⁷⁴. Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über zwei oder mehr Gemeinden, sind für die auf die einzelne Gemeinde entfallenden Grundflächenanteile die jeweiligen Hochrechnungsfaktoren heranzuziehen⁷⁵. Die Hochrechnungsfaktoren sollen sich durch einen Vergleich der durchschnittlichen dreifachen Einheitswerte für unbebaute Grundstücke mit den aktuellen durchschnittlichen Verkehrswerten ergeben und daher die Wertänderung seit 1.1.1973 abbilden; die aktuellen durchschnittlichen Verkehrswerte werden aus den Werten der Kaufpreissammlung der Finanzverwaltung sowie verschiedenen frei verfügbaren Werten errechnet⁷⁶.

⁷⁰ § 6 Abs 2 GrEStG lautet: Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln.

⁷¹ Vgl § 6 Abs 3 GrEStG idF StRefG 2015/16

⁷² Vgl § 2 Abs 2 Z 1 GrWV

⁷³ Erläuterungen zur RV GrWV

⁷⁴ Siehe Tabelle 3, https://www.bmf.gv.at/steuern/BGBLA_2015_II_442_Anlage.pdf?5b0v85

⁷⁵ Vgl § 2 Abs 2 Z 3 GrWV

⁷⁶ Erläuterungen zur RV GrWV; kritisch ist dazu anzumerken, warum vom Einheitswert auf den Verkehrswert zu rechnen ist, wenn das Ergebnis der Rechnung - der Verkehrswert - ohnedies in der Kaufpreissammlung bekannt ist.

Der Bodenwert ergibt sich somit aus folgender Formel:

Grund und Boden:

(anteilige) Grundfläche x dreifachem Bodenwert pro m² x Hochrechnungsfaktor

3.1.2. Der Gebäudewert

Der Gebäudewert wird nach folgender Formel ermittelt:

Gebäude: Nutzfläche x Baukostenfaktor x Bauweise-/Nutzungsminderung x Altersminderung

Die einzelnen Faktoren werden in den nächsten Abschnitten besprochen.

3.1.3. Nutzfläche oder Bruttogrundrissfläche

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Wertes des Gebäudes soll die Nutzfläche des Gebäudes bzw. des Anteils an einem Gebäude (z.B. bei einer Eigentumswohnung) sein. Wird nur ein Teil eines Gebäudes übertragen, ist der entsprechende (prozentuelle) Anteil heranzuziehen⁷⁷. Als Nutzfläche gilt die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärke sowie der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen und Ausnehmungen. Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen⁷⁸.

Unter einem Keller ist eine bauliche Anlage zu verstehen, die ganz oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt. Die Fläche des Kellers ist im Ausmaß von 35% anzusetzen, es sei denn, es liegt nachweislich ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke vor⁷⁹. Der Nachweis kann durch Gutachten oder sonstige Beweismittel erfolgen, die Nutzfläche ist im niedrigeren nachgewiesenen Ausmaß anzusetzen⁸⁰. Verfügt das Kellergeschoss eines alten Zinshauses über keinen Bodenbelag (gestampfter Lehm Boden) und ist die Lagerung

⁷⁷ Erläuterungen zur RV GrVV

⁷⁸ § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrVV

⁷⁹ § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrVV

⁸⁰ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.5.1.

von Gegenständen aufgrund von Feuchtigkeit und Schimmelbefall nicht möglich und ist auch eine sonstige Nutzung ausgeschlossen, so liegt in diesen Fällen keine Nutzfläche vor⁸¹. Der Keller ist in diesen Fällen außer Ansatz zu lassen.

Die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugs Abstellplatzes ist ebenfalls im Ausmaß von 35% anzusetzen⁸².

Ist die Nutzfläche des Gebäudes nicht bekannt, soll die Bruttogrundfläche heranzuziehen sein, die um 30% zu kürzen ist. Die Bruttogrundrissfläche ist jene Fläche, welche sich aus der Summe aller Grundrissflächen aller Grundrissebenen eines Gebäudes errechnet⁸³. Die Grundrissfläche ist die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschosses; ein unausgebauter Dachboden stellt keine Grundrissebene dar⁸⁴.

Die Grundrissfläche eines Kellergeschosses ist bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen. Bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche kann das „geringere Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke“ von Kellerflächen nicht nachgewiesen werden⁸⁵.

Soweit die Bodenfläche einer Garage Teil einer Grundrissebene ist, ist sie bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen. Soweit die Bodenfläche einer Garage nicht Teil einer Grundrissebene ist, ist sie zur Hälfte der Bruttogrundrissfläche hinzuzurechnen⁸⁶.

Bei Gebäuden, bei denen gemäß § 33 Abs. 2 BewG. 1955 idF BGBl. I Nr. 34/2015 der übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z 5 BewG. 1955 idF BGBl. I Nr. 34/2015) dem Grundvermögen zugerechnet wird, ist der ermittelte Gebäudewert um Euro 2.180,19 zu kürzen⁸⁷.

⁸¹ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.5.1.

⁸² § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrVV

⁸³ § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrVV

⁸⁴ § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrVV

⁸⁵ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.5.1.

⁸⁶ § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrVV

⁸⁷ § 2 Abs 3 Z 1 lit c GrVV

3.1.4. Der Baukostenfaktor

Die Baukostenfaktoren werden durch die GrVV wie folgt festgelegt:

Bundesland	Baukostenfaktor je Quadratmeter
Wien	1 470 Euro
Niederösterreich	1 310 Euro
Burgenland	1 270 Euro
Oberösterreich	1 370 Euro
Salzburg	1 550 Euro
Tirol	1 370 Euro
Vorarlberg	1 670 Euro
Steiermark	1 310 Euro
Kärnten	1 300 Euro

Tabelle 1) Baukostenfaktoren⁸⁸

3.1.5. Baukosten/Nutzungsminderung

Grundsätzlich soll der volle Baukostenfaktor angesetzt werden. Je nach Bauweise und Nutzung eines Gebäudes sind verschieden hohe Ansätze der Baukostenfaktoren vorgesehen, um die unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudeart/Verwendung berücksichtigen zu können⁸⁹. Der Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs 3 Z 2 GrVV ist in folgendem Ausmaß anzusetzen⁹⁰:

- a) bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß § 16 des Mietrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2014 gilt, mit 100%
- b) bei Fabriksgebäuden, Werkstattegebäuden und Lagerhäusern, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind mit 60%
- c) bei einfachsten Gebäuden (z.B. Glashäuser, Kalthallen, Geräthäuser oder nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise mit 25%
- d) bei allen anderen Gebäuden mit 71,25%. Laut Erläuterungen gehören in diese Kategorie auch Gebäude, die der gewerblichen Beherbergung dienen⁹¹.

⁸⁸ § 2 Abs 3 Z 2 GrVV

⁸⁹ Erläuterungen zur RV GrVV

⁹⁰ § 2 Abs 3 Z 3 GrVV

⁹¹ Erläuterungen zur RV GrVV

3.1.6. Altersminderung

Der nach den Punkten 3.1.4. bis 3.1.5. errechnete Betrag ist im folgenden Umfang im Grundstückswert zu berücksichtigen:

	100%	80%	65%	30%
Gebäude (Z 3 lit. a, b und d)	Fertigstellung oder umfassende Sanierung (Z 5) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt	Teilsanierung (Z 5) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt, wenn Fertigstellung vor mehr als zwanzig Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt	Fertigstellung innerhalb der letzten vierzig bis zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt	Fertigstellung vor mehr als vierzig Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt
einfachste Gebäude (Z 3 lit. c)	Fertigstellung innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt	Fertigstellung innerhalb der letzten zwanzig bis zehn Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt	Fertigstellung vor mehr als zwanzig Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt	

Tabelle 2) Altersminderung⁹²

Ganz wesentliche Bedeutung kommt somit der Feststellung des Erwerbszeitpunktes sowie des Fertigstellungsdatums zu. Lässt sich der Erwerbszeitpunkt regelmäßig problemlos feststellen, so kann die Ermittlung des Fertigstellungsdatums des Gebäudes eine umfangreichere Überprüfung erfordern.

Ebenso haben eine umfassende Sanierung oder auch eine Teilsanierung innerhalb der letzten 20 Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt eine wesentliche Auswirkung auf den anzusetzenden Gebäudewert. So ist der Gebäudewert bei einer in diesem Zeitraum durchgeführten umfassenden Sanierung mit 100% anzusetzen, bei einer Teilsanierung mit 80%.

3.1.7. Fertigstellungszeitpunkt⁹³

Als Zeitpunkt der Fertigstellung ist auf den Zeitpunkt entweder der tatsächlichen Nutzung (Inbetriebnahme) oder des Vorliegens der Voraussetzungen für die Erteilung

⁹² § 2 Abs 3 Z 4 GrWV

⁹³ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.13.

der Nutzungsbewilligung oder Fertigstellungsanzeige abzustellen. Es gilt jener Zeitpunkt als Fertigstellungszeitpunkt, der früher eintritt. Weitere Indizien können ein Übergabeprotokoll, ein vertraglich festgelegtes Übergabe- oder Fertigstellungsdatum, Rechnungen für die erste Wohnungsausstattung etc. sein.

Für die Beurteilung des Altersabschlages und der Sanierungsmaßnahmen gilt grundsätzlich das Stichtagsprinzip. Kann der Zeitpunkt nicht mit einem bestimmten Tag festgemacht werden, ist auf das Kalenderjahr der Fertigstellung/Sanierungsmaßnahmen abzustellen. In diesem Fall sind das Kalenderjahr des Erwerbes und

- die 19 vorangegangenen Kalenderjahre (100% bzw. 80% Ansatz) sowie
- die 20 bis 39 vorangegangenen Kalenderjahre (65% Ansatz)

als Beobachtungszeitraum heranzuziehen.

3.1.8. Umfassende Sanierung oder Teilsanierung?

Wurden innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt vier der folgenden fünf Maßnahmen (siehe Punkte 3.1.9.1. bis 3.1.9.5.) umgesetzt, liegt eine umfassende Sanierung vor⁹⁴.

Wurden innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt mindestens zwei der folgenden fünf Maßnahmen umgesetzt, liegt hingegen nur eine Teilsanierung vor⁹⁵.

Der Begriff der umfassenden Sanierung findet sich nicht nur in der GrWV. Im Einkommensteuergesetz oder auch im Bewertungsgesetz findet sich dieser Begriff, obwohl das naheliegend wäre, allerdings nicht. Der Begriff der Sanierung wird im Einkommensteuergesetz und in den Einkommensteuerrichtlinien in verschiedenen Zusammenhängen verwendet, insbesondere im Zusammenhang mit Instandsetzungsaufwendungen. Ab welchem Umfang eine Sanierung jedoch eine umfassende Sanierung darstellt ist aus ertragsteuerlicher Sicht somit mangels Rechtsfolge nicht relevant. Vielmehr ist auf die Abgrenzung zwischen

⁹⁴ Vgl. § 2 Abs 3 Z 4 GrWV

⁹⁵ Vgl. § 2 Abs 3 Z 4 GrWV

Herstellungsaufwand und Erhaltungsaufwand, bei diesem wieder auf die Unterscheidung von Instandhaltung und Instandsetzung zu achten⁹⁶.

Hingegen ist der Begriff der umfassenden Sanierung in den OIB-Richtlinien⁹⁷, in Förderrichtlinien⁹⁸, auf Energiesparwebsites⁹⁹ usw. zu finden.

Unter einer umfassenden Sanierung werden verstanden¹⁰⁰. „Zeitlich zusammenhängende Renovierungsarbeiten an Gebäuden mit einer gesamten Nutzfläche von mehr als 1.000 m², wenn deren Gesamtbaukosten (Bauwerkskosten, Honorare und Nebenkosten) 25% des Bauwertes (ohne Berücksichtigung des Bodenwertes und der Außenanlagen) übersteigen, oder wenn zumindest 25% der Gebäudehülle einer Renovierung unterzogen werden, oder wenn zumindest drei der folgenden Teile der Gebäudehülle und haustechnischen Gewerke gemeinsam erneuert oder zum überwiegenden Teil instandgesetzt werden: Fensterflächen, Dach oder oberste Geschossdecke, Fassadenfläche, Haustechniksystem. Der Bauwert ist die Summe der Werte der baulichen Anlagen. Bei seiner Ermittlung ist in der Regel von den Gesamtkosten auszugehen und von diesen die technische und wirtschaftliche Wertminderung abzuziehen. Sonstige Wertänderungen und wertbeeinflussende Umstände, wie etwa Lage der Liegenschaft, baurechtliche oder andere öffentlich-rechtliche Beschränkungen sowie erhebliche Abweichungen von den üblichen Baukosten, sind gesondert zu berücksichtigen.“

Diese Definition findet sich in den OIB-Begriffsbestimmungen aus März 2015 nicht mehr in dieser Form. Dafür wird der Begriff der größeren Renovierung definiert. Darunter wird eine Renovierung verstanden, „bei der mehr als 25% der Oberfläche der Gebäudehülle einer Renovierung unterzogen werden, es sei denn, die Gesamtkosten der Renovierung der Gebäudehülle und der gebäudetechnischen Systeme betragen weniger als 25% des Gebäudewertes, wobei der Wert des Grundstücks, auf dem das Gebäude errichtet wurde, nicht mitgerechnet wird¹⁰¹.

⁹⁶ Vgl. z.B. nur § 18 EStG oder § 28 EStG

⁹⁷ Vgl z.B. Erläuternde Bemerkungen zur OIB-Richtlinie 6, Energieeinsparung und Wärmeschutz aus April 2007

⁹⁸ Vgl. wohnfonds wien, thermisch energetische Wohnhaussanierung, geförderte Wohnhaussanierung, Sept. 2015

⁹⁹ Vgl www.chanceenergiesparen.at

¹⁰⁰ Vgl z.B. www.chanceenergiesparen.at/glossar

¹⁰¹ Vgl z.B. OIB-Richtlinien, Begriffsbestimmungen, Ausgabe Oktober 2011

Die 1.000 m² Grenze findet sich nicht mehr in der Definition. Inhaltlich gab es offensichtlich auch einige Änderungen. Ein Kernpunkt ist jedoch gleich geblieben - von einer größeren Renovierung oder umfassenden Sanierung ist dann zu sprechen, wenn mehr als 25% der Oberfläche der Gebäudehülle renoviert werden und die Gesamtkosten dieser Renovierung mindestens 25% des Gebäudewertes betragen.

In den Förderrichtlinien wird der Begriff wie folgt definiert: "Die umfassende thermisch energetische Sanierung (auch THEWOSAN genannt) zielt auf einen möglichst niedrigen Heizwärmebedarf des Gebäudes nach Sanierung ab. Zu den im Rahmen der THEWOSAN geförderten baulichen Maßnahmen gehören die thermische Sanierung der gesamten beheizten Gebäudehülle wie die Wärmedämmung aller umgebungsexponierten Bauteile wie Fassaden, Feuermauern, oberste Geschossdecke/Dach, Kellerdecke".

Auch wenn der Begriff der „umfassenden Sanierung“ in der GrWV nicht erstmals verwendet wird, so zeigt sich in Folge doch, dass inhaltlich wesentliche Unterschiede zu den oben angeführten Definitionen gegeben sind. Die GrWV definiert und verwendet somit einen eigenen Begriff der „umfassenden Sanierung“.

3.1.9. Die Sanierungsmaßnahmen

Folgende Sanierungsmaßnahmen werden in der der Beurteilung, ob eine umfassende Sanierung oder eine Teilsanierung stattgefunden hat, zu Grunde gelegt¹⁰²:

- 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 Prozent der Fenster

Die Feststellung, wann diese Sanierungsmaßnahmen durchgeführt wurden und auch, ob die einzelnen Maßnahmen vollständig oder nur zum Teil gesetzt wurden, wird insbesondere bei Erben zu großen Herausforderungen führen. Fraglich ist nämlich, ob zum Beispiel bei Eigentumswohnungen diese Maßnahmen dokumentiert und

¹⁰² § 2 Abs 3 Z 5 GrWV

damit nachvollziehbar sind. Wurden zum Beispiel Leitungen in einer Wohnung, die nicht vermietet wurde, ausgetauscht, so bestand grundsätzlich keine Verpflichtung zur Aufbewahrung dieser Belege.

Aber auch bei der Vermietung von Wohnungen und Gebäuden betrug die ehemalige Aufbewahrungspflicht von Belegen idR¹⁰³ maximal zwölf Jahre¹⁰⁴. Selbst im Falle der Vermietung der Wohnung ist es somit nicht gewährleistet, dass die entsprechenden Aufzeichnungen und Belege noch vorhanden sind. Ist z.B. die ursprünglich zwölfjährige Aufbewahrungsfrist vor Inkrafttreten der zweiundzwanzigjährigen Aufbewahrungsfrist abgelaufen, so bestand keine Verpflichtung, die diesbezüglichen Unterlagen so lange aufzuheben, dass nunmehr festgestellt werden kann, ob die Leitungen innerhalb von zwanzig Jahren ausgetauscht wurden.

Ist ein Steuerpflichtiger bei Ansatz von Sanierungsaufwendungen zum Beispiel als Sonderausgaben in seiner persönlichen Einkommensteuererklärung in der Regel bestrebt, die Begriffe der qualifizierenden Instandsetzungsaufwendungen möglichst weit zu fassen, so ist die Zielsetzung bei Ermittlung des Gebäudewertes auf Basis der GrWV in der Regel anders gelagert. Der Steuerpflichtige wird zur Erzielung eines niedrigeren Wertes danach trachten, nachzuweisen, dass die angeführten Maßnahmen eben nicht in dem Ausmaß stattgefunden haben, wie das zur Erfüllung der einzelnen Sanierungsmaßnahmen laut GrWV erforderlich wäre. Es ist daher wesentlich darzulegen, welchen Umfang Maßnahmen haben müssen, damit das jeweilige Kriterium auch tatsächlich erfüllt wird. Auf diese Aspekte wird in den nächsten Abschnitten entsprechendes Augenmerk gelegt.

3.1.9.1. Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes

Wesentlich für diese Maßnahme ist die Erhöhung des Wärmeschutzes. In der Regel wird damit die Anbringung von Wärmedämmstoffplatten verbunden sein. Allerdings gibt die Verordnung nicht vor, in welchem Ausmaß der Wärmeschutz erhöht werden muss. Fraglich könnte allenfalls sein, ob bereits die Erneuerung des Außenverputzes

¹⁰³ Ausnahmsweise galt bereits vor dem 1. StabG 2012 bei einem Berichtigungszeitraum von 19 Jahren eine Aufbewahrungsfrist von 22 Jahren

¹⁰⁴ Vgl § 18 Abs 10 UStG idF vor 1. StabG 2012

mit einem Wärmedämmputz ausreicht, um zu einer Erhöhung des Wärmeschutzes iSd GrWV zu führen.

Werden bei der Fassade hingegen lediglich der Verputz ausgebessert und ein neuer Anstrich aufgetragen so ist das Kriterium iSd GrWV nicht erfüllt.

Zu überprüfen ist, ob eine Analogie zu den in den EStR zur Instandsetzung genannten Voraussetzungen, bei welchen auch die Wärmedämmung relevant ist, gegeben ist. Gemäß EStR Rz 6469 liegt eine Instandsetzung u.a. dann vor, wenn eine umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes beispielsweise mit Erneuerung der Wärmedämmung vorgenommen wird. Werden bei der Fassade lediglich der Verputz ausgebessert und ein neuer Anstrich aufgetragen, so ist daher auch aus einkommensteuerlicher Sicht von einer Instandhaltung (Reparatur) auszugehen¹⁰⁵.

Es fällt jedoch auf, dass die Formulierungen nicht übereinstimmen. In der GrWV wird die Erhöhung des Wärmeschutzes als Kriterium herangezogen, nach den EStR Rz 6469 ist hingegen die umfangreiche Erneuerung des Außenverputzes beispielsweise mit Erneuerung der Wärmedämmung ausreichend. Dies setzt begrifflich bereits das Vorhandensein einer Wärmedämmung voraus. Wird eine bestehende Wärmedämmung erneuert, so kann damit eine Instandsetzung iSd EStR vorliegen, nicht jedoch automatisch eine Erhöhung des Wärmeschutzes iSd GrWV. Hingegen wird bei Anbringung einer Wärmedämmung und damit einer Erhöhung des Wärmeschutzes iSd EStR regelmäßig eine Instandsetzung vorliegen.

Somit lässt sich festhalten, dass eine einkommensteuerlich als Instandsetzungsaufwand qualifizierte Sanierung der Fassade nicht automatisch als Maßnahme im Sinne dieses Punktes der GrWV zu beurteilen ist. Vielmehr hat eine zusätzliche Überprüfung zu erfolgen, um eine richtige Beurteilung zu ermöglichen.

3.1.9.2. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen

Zur Beurteilung, ob ein erstmaliger Einbau oder Austausch einer Heizungsanlage vorliegt, ist es erforderlich, dass ein einheitliches Verständnis dazu vorhanden ist.

Das Gesetz über die Feuerpolizei, Luftreinhaltung und die Überprüfung von Klimaanlageanlagen in Wien (WFLKG) definiert Heizungsanlagen als Kombinationen sämtlicher Bauteile, die für eine Form der Luftbehandlung erforderlich sind, bei der

¹⁰⁵ Vgl EStR Rz 6467

die Temperatur, eventuell gemeinsam mit der Belüftung, der Feuchtigkeit und der Luftreinheit, geregelt werden¹⁰⁶. In einer Erklärung eines Herstellers von Heizungsanlagen liest sich die Definition wie folgt: Die Heizungsanlage besteht aus dem Heizkessel mit Brenner, der Heizungsregelung, den Rohrleitungen und den Heizkörpern¹⁰⁷. So unterschiedlich diese Definitionen formuliert sind wird dennoch deutlich, dass unter einer Heizungsanlage die Gesamtheit aller Bauteile und nicht nur ein einzelner oder zwei Bauteile zu verstehen sind.

Im Gegensatz zu den oben genannten Definitionen ist der Begriff der Heizungsanlage i.S.d. GrWV ein wesentlich engerer. Unter diesen Begriff fallen lediglich die Geräte, die der Wärmeproduktion dienen. Das sind z.B. Gasthermen, Ölkessel, Pelletsanlagen, Wärmetauscher bei der Fernwärme oder auch Erdwärmetauscher¹⁰⁸. Die übrigen Teile der Heizungsanlage werden den Installationen zugeordnet.

In der steuerlichen Literatur wird im Zusammenhang mit den Regelungen betreffend die Abzugsfähigkeit von Sonderausgaben der Begriff der Heizungsanlage beispielsweise wie folgt verwendet: „Der gänzliche oder teilweise Austausch von Heizungsanlagen sowie Feuerungsanlagen zur Verbesserung der Heizleistung bzw der Bedienbarkeit¹⁰⁹ ...“ Im Einkommensteuerrecht wird somit zwischen den Begriffen Heizungsanlagen und Feuerungsanlagen unterschieden, diese in Folge aber nicht weiter erläutert.

Der Austausch einer alten Therme gegen eine moderne Brennwerttherme zur Verminderung des Energieverbrauches oder gegen einen Erdwärmetauscher führt zur wesentlichen Erhöhung des Nutzungswerts der Wohnung oder des Hauses. Die Anschaffungskosten können daher im Rahmen der Sonderausgaben geltend gemacht werden.

Ein Blick in alte Einkommensteuererklärungen kann damit helfen, den Zeitpunkt der Anschaffung einer neuen Heizungsanlage aufzuklären – vorausgesetzt natürlich, sie wurden nicht nach Ende der Aufbewahrungsfrist entsorgt.

¹⁰⁶ § 1 a Z 3. WFLKG idF LGBl 2013/35

¹⁰⁷ Baunetz Wissen Heizung, www.baunetzwissen.de/standardartikel/Heizung_Bestandteile-einer-Heizungsanlage_161168.html

¹⁰⁸ Ofner, BMF Telefonat 2.6.2016

¹⁰⁹ Jakom/Vock Einkommensteuergesetz Kommentar 2016, § 18 Rz 90

3.1.9.3. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen

Auch bei diesen Maßnahmen ist es erforderlich, sie in einem ersten Schritt zu definieren. Die Elektroinstallationen umfassen die Elektroleitungen, Stromverteiler, Überstromschutzeinrichtungen, Fehlerstromschutzschalter, Leistungsschutzschalter, Leuchten, Elektrogeräte, elektrische Maschinen, Sensoren wie Bewegungsmelder und Dämmerungsschalter, Schalter, Taster, Steckdosen, usw.

Zu den Gasinstallationen zählen die Leitungsanlage (Gesamtheit der montierten Leitungen und Bauteile ab der Hauptabsperreinrichtung), die Verteilleitung (Teil der Innenleitung für ungemessenes Gas zwischen Hauptsperreinrichtung und Gaszähler), die Steigleitung (Leitungsteil einer Innenleitung, der von Geschoss zu Geschoss führt), der Gaszähler, Gasverbrauchseinrichtungen, die Gasdruckregelung, usw.

Die Wasserinstallationen umfassen Leitungen, Wasserzähler, Druckreglern, Ventile, Regler, Armaturen in Bädern und Küchen, sonstige Wasserentnahmestellen, usw.

Die Heizungsinstallationen umfassen die gesamte Heizungsanlage entsprechend der unter Punkt 3.1.8.2. dargestellten technischen Definition mit Ausnahme der „Heizungsanlage“ iSd GrWV..

Wie auch beim erstmaligen Einbau einer Heizungsanlage wird auch der erstmalige Einbau der genannten Installationen idR datumsmäßig nachvollziehbar sein. Auch ein Austausch dieser Installationen im Rahmen einer Gesamtanierung sollte gut nachvollziehbar sein.

Schwieriger hingegen ist die Abgrenzung, wenn Installationen über mehrere Jahre verteilt ausgetauscht werden. Bei Elektroinstallationen beispielsweise kann der Austausch von Sicherungskästen erforderlich sein, nicht jedoch von übrigen Bestandteilen. Auch Steckdosen werden aus verschiedensten Gründen erneuert, Elektrokabel nur dann, wenn es unbedingt erforderlich ist.

Es wäre wohl unsachlich, eine Erfüllung dieses Kriteriums bereits dann anzunehmen, wenn beispielsweise lediglich zwei Steckdosen ausgetauscht werden. Dem Wortlaut „Austausch von Elektroinstallationen wäre damit zwar grundsätzlich entsprochen (auch Steckdosen gehören zu den Elektroinstallationen)“, von einem Austausch der Elektroinstallationen im Sinne des Kriteriums kann aber wohl noch nicht gesprochen werden. Andererseits würde besser zur Erfüllung dieses Kriteriums auch nicht

erforderlich sein, dass die gesamte Elektrik erneuert wird. Bleiben überspitzt formuliert nur zwei alte Steckdosen nicht ausgetauscht, der Verteilerkasten, die Sicherungen, Stromleitungen und Lichtschalter jedoch schon, dann wird von einem Austausch der Elektroinstallationen zu sprechen sein. Es zeigt sich, dass die Abgrenzung hierbei nicht immer einfach und klar sein wird. Werden beispielsweise sämtliche Elektroleitungen ausgetauscht, wird dies regelmäßig mit einem Austausch des Sicherungs- und Verteilerkastens verbunden sein. In diesen Fällen wird man wohl überwiegend davon auszugehen haben, dass dieses Kriterium erfüllt ist. Der Austausch lediglich des Sicherungs- und Verteilerkastens hingegen wird dieses Kriterium wohl noch nicht erfüllen.

Wird bei den Gasinstallationen beispielsweise nur der Gaszähler ausgetauscht und bleiben die übrigen Leitungen unverändert, wird nicht davon einem Austausch der Gasinstallationen gesprochen werden können. Werden hingegen sämtliche Gasleitungen in einer Wohnung erneuert, so wird für diese Wohnung das Kriterium erfüllt sein.

Analoges wird auf die Wasserinstallationen zu gelten haben. Der Austausch einzelner Armaturen im Badezimmer – die allenfalls ohnedies bei der Sanierungsmaßnahme „erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern“ erfasst sind - oder in der Küche wird wohl noch keine Erfüllung dieses Kriteriums bedeuten. Werden hingegen umfangreiche Arbeiten vorgenommen und beispielsweise alte Bleirohre durch neue Kunststoff- oder Kupferrohre ersetzt, so spricht dies wohl für die Erfüllung des Kriteriums, auch wenn einzelne Armaturen nicht ausgetauscht werden. Ein neuer Wasserzähler wird einerseits alleine nicht zur Erfüllung des Kriteriums ausreichen, wird er hingegen im Rahmen einer neuen Verrohrung nicht ausgetauscht, so wird das Kriterium dennoch erfüllt sein.

Von einem Austausch dieser Installationen kann daher wohl nur dann gesprochen werden, wenn dieser in einem zusammenhängenden Projekt vorgenommen wird. Auch beim Austausch dieser Installationen wird der Austausch jeweils als umfassende Maßnahme im Sinne der Ausführungen des BMF zu verstehen sein¹¹⁰.

Interessant ist im Zusammenhang mit den Heizungsinstallationen die Abgrenzung von der Heizungsanlage. Fraglich könnte sein, ob bei Austausch einer

¹¹⁰ Vgl. Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.16.2.

Heizungsanlage gleichzeitig vom Austausch der Heizungsinstallationen ausgegangen werden muss oder ob nur entweder das eine oder das andere Kriterium erfüllt werden kann. Wird eine Heizungsanlage wie unter Punkt 3.1.9.2. aus Sicht der GrWV definiert ausgetauscht so heißt das noch nicht, dass damit auch die Heizungsinstallationen erneuert werden. Die Heizungsinstallationen wie insb. Radiatoren und Verrohrungen können, müssen aber nicht gleichzeitig ausgetauscht werden. So geht auch das BMF davon aus, dass bei Austausch einer Heizungsanlage nur das Kriterium „Austausch der Heizungsanlage“ und nicht zusätzlich das Kriterium „Austausch der Heizungsinstallationen“ erfüllt werden¹¹¹.

Fraglich ist, ob dieses Kriterium bereits erfüllt ist, wenn nur eine der angeführten Installationen, somit nur Elektro- oder Gas- oder Wasser- oder Heizungsinstallationen eingebaut oder ausgetauscht werden oder ob sämtliche Installationen einzubauen oder auszutauschen sind. Der Wortlaut „...oder...“ spricht dafür, dass es bereits bei Einbau oder Austausch einer der genannten Installationen zur Erfüllung dieses Kriteriums kommt.

3.1.9.4. Erstmaler Einbau oder Austausch von Badezimmern

Ein Badezimmer bezeichnet den Raum einer Wohnung oder des Gebäudes, in dem sich Personen baden oder duschen, die Hände waschen oder erfrischen können. Es sind Wasserentnahmestellen vorhanden, der Boden ist wasserdicht ausgerüstet, eine Badewanne, Dusche oder auch WC gehören regelmäßig zur Ausstattung.

Der erstmalige Einbau eines Badezimmers geht regelmäßig mit größeren Arbeiten einher und sollte, wenn er innerhalb von 20 Jahren stattgefunden hat, noch nachvollziehbar sein. Allerdings kann es auch hierbei mitunter schwierig sein, zu differenzieren, ob der Einbau von 19 oder vor 21 Jahren stattgefunden hat.

Beim Austausch eines Badezimmers stellt sich wieder die Frage, wie umfangreich die baulichen Maßnahmen ausfallen müssen, damit dieses Kriterium erfüllt wird. Werden Fliesen, Waschbecken, Badewanne und Dusche samt Armaturen in einem Projekt ausgetauscht, so kann wohl von einem Austausch des Badezimmers gesprochen

¹¹¹ Vgl. Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.8.; wären beide Kriterien erfüllt, so würde im dargestellten Beispiel eine umfassende Sanierung vorliegen

werden. Wird hingegen nur der Waschtisch ausgetauscht, so liegt noch kein Austausch des gesamten Badezimmers vor. Gleiches wird gelten, wenn eine alte Badewanne gegen eine neue ausgetauscht wird. Auch ein Austausch Badewanne gegen Dusche bzw. Dusche gegen Badewanne wird noch nicht ausreichen um dieses Kriterium zu erfüllen. Auch die Verlegung neuer Fliesen ohne Austausch der Objekte im Badezimmer wird noch nicht als Austausch des gesamten Badezimmers zu betrachten sein. Dazu wird wohl auf das Überwiegen und den Gesamteindruck der Maßnahmen Rücksicht zu nehmen sein.

In diesem Sinne versteht auch das BMF den Austausch eines Badezimmers als umfassende Maßnahme. „Der bloße Tausch der Einrichtung (zB Armaturen, Möbel) reicht nicht aus, diese Maßnahme zu erfüllen. Anhaltspunkte für einen Austausch wären, 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. Weiteres Indiz für den Austausch eines Bades ist der Tausch der Leitungen“¹¹².

3.1.9.5. Austausch von mindestens 75% der Fenster

Fenster sind Elemente der Außenhaut eines Gebäudes, deren primäre Aufgaben in der natürlichen Belichtung bzw. (bei öffenbaren Fenstern) in der Belüftung eines Raumes liegen¹¹³.

Werden Fenster im Rahmen eines Sanierungsprojektes ausgetauscht so sollte die Erfüllung oder Nicht-Erfüllung der 75% Grenze nachvollziehbar sein. Es ist wohl grundsätzlich von der Anzahl der Fenster auszugehen, nicht jedoch von Fenstergrößen und damit Flächen oder anderen Kriterien. Es sind jedoch Konstellationen vorstellbar, in denen die Beurteilung anhand von Fensterflächen sachgerechter erscheint. Gibt es in einem Haus beispielsweise eine Vielzahl an kleinen Fenstern in Nebenräumen, Badezimmern, WCs und wenige dafür sehr große Fensterflächen in Wohnräumen und werden diese großen Fensterflächen nicht ausgetauscht, die kleinen Fenster hingegen schon, so kann eine Beurteilung des

¹¹² Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 4.16.2.

¹¹³ Pech, Skriptum Bautechnik II, TU-Immobilien Management und Bewertung Lehrgang 2013/15, 135

prozentuellen Anteils an ausgetauschten Fenster wohl auch unter Heranziehung der Flächen zum richtigen Ergebnis führen. Dieser sachlich richtig erscheinende Ansatz entspricht aber nicht der Intention der Vereinfachung, die mit Hilfe der GrWV erzielt werden sollte, und ist somit wohl auch nicht im Sinne der GrWV.

Türen sind Verschlüsse von Durchgangsöffnungen; Lage, Größe und Bedienung der Türöffnung richtet sich nach Art, Nutzung und Lage der beiderseits situierten Räume¹¹⁴. Insbesondere bei Balkon- oder Terrassentüren gibt es oftmals Glaselemente. Dennoch bleiben sie im Sinne dieser Definition Türen. Fraglich ist, ob sie gleichzeitig im Sinne der Definition aber auch Fenster sind. Der Belichtung dienen sie zweifellos auch. Wesentlich bleibt im Regelfall jedoch die Funktion der Durchgangsmöglichkeit. An dieser Definitionsfrage wird das Überschreiten der 75% Grenze in der Praxis zumeist nicht scheitern. Sollte diese dennoch einmal entscheidungsrelevant sein, so ist für einen gewissen Diskussionspielraum gesorgt.

Am Beispiel der Fenster lässt sich der Unterschied zwischen steuerlichem Instandsetzungsaufwand und Maßnahme im Sinne der GrWV sehr deutlich darstellen. Instandsetzungsaufwand liegt bereits vor, wenn mehr als 25% sämtlicher Fenster ausgetauscht werden¹¹⁵. Das Vorliegen von Instandsetzungsaufwendungen bedeutet somit nicht, dass damit auch die Kriterien für die Sanierungsmaßnahmen erfüllt werden.

3.1.9.6. In mehr als der Hälfte des Gebäudes

Wird nur ein Teil eines Gebäudes saniert und können die Sanierungsmaßnahmen diesem Gebäudeteil zugeordnet werden (z.B. Anbau, Dachbodenausbau oder Sanierung einer Eigentumswohnung) sind die in § 2 Abs 3 Z 4 GrWV¹¹⁶ genannten Ansätze nach der Beschaffenheit des jeweiligen Gebäudeteiles anzuwenden¹¹⁷.

Kann jedoch keine Zuordnung vorgenommen werden, liegt eine Teilsanierung vor, wenn mindestens zwei Maßnahmen bei mehr als der Hälfte des Gebäudes umgesetzt wurden¹¹⁸. Diese Regelung wird insbesondere Zinshauseigentümer aber auch

¹¹⁴ Pech, Skriptum Bautechnik II, TU-Immobilien Management und Bewertung Lehrgang 2013/15, 161

¹¹⁵ EStR Rz 6463

¹¹⁶ Vgl. Punkt 3.1.6.

¹¹⁷ Vgl. § 2 Abs 3 Z 5 GrWV

¹¹⁸ Vgl. § 2 Abs 3 Z 5 GrWV

Eigentümer von Fabriksgebäuden, Werkstättengebäuden und Lagerhäusern sowie teilweise auch von einfachsten Gebäuden vor große Herausforderungen stellen.

Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, werden einerseits Maßnahmen, die die Gebäudehülle sowie allgemeine Teile betreffen, zu betrachten sein. Ebenso werden Sanierungsmaßnahmen einzelner Wohnungen überprüft werden müssen. Denkbar ist zum Beispiel, dass der Außenverputz mit Erhöhung des Wärmeschutzes erneuert wurde und auch mindestens 75% der Fenster ausgetauscht wurden. Aufgrund bestehender Mietverträge kommt es jedoch des Öfteren vor, dass die einzelnen Wohnungsobjekte nur nach und nach neue Badezimmer, neue Elektro-, Gas-, Wasser- und Heizungsinstallationen sowie neue Heizungsanlagen erhalten. Wurden beispielsweise wie oben angeführt zwei Maßnahmen gesetzt und des Weiteren von 20 gleich großen Wohnungen nur 5 saniert, bleibt es auch bei Gesamtbetrachtung bei der Umsetzung von nur zwei Maßnahmen. Nach Sanierung von 5 von 20 Wohnungen wird noch nicht von einer umfassenden Sanierung gesprochen werden können. Fraglich ist, wie viele Wohnungen in welchem Zeitraum saniert werden müssen, um das Kriterium der jeweiligen Maßnahme für das gesamte Haus zu erfüllen. Nachdem eine Teilsanierung iSd GrWV dann vorliegt, wenn mindestens zwei Maßnahmen bei mehr als der Hälfte des Gebäudes umgesetzt wurden, gilt für dieses Beispiel folgendes: Die Umsetzung von zwei Maßnahmen ist erfolgt, die Umsetzung von weiteren Maßnahmen in mehr als der Hälfte des Gebäudes ist jedoch nicht erfolgt. Auch die Sanierung von zehn Wohnungen führt somit noch nicht zum Vorliegen einer umfassenden Sanierung, die Sanierung der elften Wohnung jedoch schon.

Dieses Ergebnis gilt für den Fall, dass da alle Wohnungen in Gebäude gleich groß sind. Gibt es im Gebäude jedoch, wie das regelmäßig der Fall ist, große und kleine Wohnungen, so wird wohl auf die sanierte Fläche abzustellen sein. In der GrWV heißt es „in mehr als der Hälfte des Gebäudes“ und nicht „in mehr als der Hälfte der Wohneinheiten“. Gibt es im Gebäude beispielsweise sechs große und zehn kleinen Wohnungen und werden die großen Wohnungen saniert, die über 50 Prozent des Gebäudes umfassen, so wird das Kriterium erfüllt. Werden hingegen in diesem Fall die kleinen Wohnungen saniert, nicht hingegen die großen, so kann noch nicht von einer umfassenden Sanierung gesprochen werden.

Eine gewisse Herausforderung stellt sich in diesem Zusammenhang auch mit der Überprüfung der Maßnahmen in den einzelnen Wohnungen. Dies gilt insbesondere

dann, wenn Maßnahmen von Mietern gesetzt wurden und nicht vom Eigentümer. Fraglich könnte sein, ob auch vom Mieter gesetzte Maßnahmen zu berücksichtigen sind. Nachdem die GrVV von Maßnahmen spricht, aber nicht unterscheidet, wer diese gesetzt hat, werden wohl auch von Mietern gesetzte Maßnahmen zu berücksichtigen sein. Dies erscheint im Ergebnis auch dadurch begründbar, dass ja die jeweilige Wohnung auch durch die vom Mieter gesetzten Maßnahmen ein „Aufwertung“ erfahren hat. Dass diese Maßnahmen in vielen Fällen der Einflussnahme des Eigentümers entzogen sind und bei diesem auch nicht zu höheren Mieteinnahmen führen, lässt dieses Ergebnis jedoch insofern bedenklich erscheinen. Um zu einem Ergebnis zu gelangen, sind die jeweils gesetzten Sanierungsmaßnahmen nämlich eben auch auf Erfüllung der Voraussetzungen zu überprüfen. Dazu wird eine wohnungsweise Erfassung der Maßnahmen wohl unumgänglich sein¹¹⁹.

Die Berücksichtigung von Mieterinvestitionen entspricht dem Beispiel des BMF¹²⁰, in dem ein Einfamilienhaus der Enkelin zu Wohnzwecken zur Verfügung gestellt wird. Die Enkelin investiert in die Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes, tauscht die Heizungsanlage und alle Fenster aus (=Teilsanierung iSd GrVV). In 2016 erhält sie das Einfamilienhaus geschenkt. Das BMF führt dazu aus, dass bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen jener Grundstückswert heranzuziehen ist, der für das Grundstück im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ermittelt wird oder der geringere gemeine Wert, der zu diesem Zeitpunkt nachgewiesen wird. Investitionen durch den späteren Erwerber können sich auf die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der Übergabe erhöhend auswirken, weil etwa der spätere Erwerber ein älteres Gebäude teilsaniert hat und der Grundstückswert im Zeitpunkt der Übertragung an den späteren Erwerber mit 80% anzusetzen ist. Die bereits von der Enkelin getätigten Investitionen sind nicht vom Grundstückswert abzuziehen.

Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen sind jedoch nicht nur in einzelnen Wohnungen, sondern auch in allgemeinen Flächen von Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, erstmals einzubauen oder auszutauschen. Der Austausch z.B. von Elektroleitungen im Stiegenhaus und in den Gängen ist natürlich nicht

¹¹⁹ Vgl. Punkt 4.11.3. - Arbeitsunterlage

¹²⁰ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.8.

Selbstzweck. Der Gang muss beleuchtet werden, damit die Bewohner jederzeit durch ein helles Stiegenhaus in ihre Wohnung kommen können. Auch sind die entsprechenden Steigleitungen erforderlich, damit die Wohnungen mit Strom versorgt werden können. Nun kommt es vor, dass Steigleitungen ausgetauscht werden, die Wohnungen jedoch erst nach und nach jeweils bei Sanierung neue Elektroinstallationen erhalten. Erst in diesem Zeitpunkt kommt eine beispielsweise stärkere Steigleitung in der Wohnung an. Wie fließt der Austausch der Elektrosteigleitung in die Beurteilung ein? Werden nur Steigleitungen ausgetauscht aber keine Elektroleitungen und Installationen in den Wohnungen so werden regelmäßig weniger als die Hälfte aller Leitungen ausgetauscht sein. Wenn gleichzeitig 49% der Wohnungen neue Elektroinstallationen erhalten stellt sich die Frage ob weniger oder unter Einbeziehung der Steigleitungen Elektroinstallationen in mehr als der Hälfte des Gebäudes ausgetauscht wurden. Rein technisch und unter Berücksichtigung der verlegten Leitungsmeter wird diese Frage zu bejahen sein. Das Ergebnis wäre aber nicht sinnvoll, wenn die regelmäßigen Bezugsgrößen für die durchgeführten Sanierungsmaßnahmen die genutzten Wohneinheiten sind. Wesentlich ist, wie viele Wohneinheiten von der Sanierung profitieren. Nachdem die Gangflächen nicht als Nutzflächen dienen ist es auch nicht sinnvoll, diese in die Basis miteinzubeziehen. Im Sinne der Vereinfachung ist es auch, keine weitere Bezugsgröße für Steigleitungen heranzuziehen. Vielmehr kann der Logik gefolgt werden, dass sanierte Elektroleitungen in Wohnungen auch sanierte Steigleitungen erfordern. Die wohnungsweise Betrachtung sollte daher auch dann vorgenommen werden, wenn in den allgemeinen Flächen vorbereitend Installationen ausgetauscht wurden. Diese sind quasi anteilig den Wohnungen zuzurechnen und teilen damit in der Beurteilung deren Schicksal.

3.2. Der Immobilienpreisspiegel

Neben dem oben erläuterten Pauschalwertmodell darf der Grundstückswert nach freier Wahl der Steuerpflichtigen auch auf Basis eines geeigneten Immobilienpreisspiegels ermittelt werden¹²¹. Voraussetzung für die Anwendung eines Immobilienpreisspiegels ist, dass das zu bewertende Grundstück einer

¹²¹ § 1 GrVV

Objektkategorie zugerechnet werden kann, die den im Immobilienpreisspiegel für die jeweilige Objektkategorie vorgegebenen Parametern entspricht¹²².

Der anhand des jeweiligen Immobilienpreisspiegels ermittelte Wert soll um 28,75% gekürzt werden, um zu verhindern, dass regionale Schwankungen zu überhöhten Ergebnissen führen¹²³. Nicht nachvollziehbar ist, wie der Verordnungsgeber auf die Höhe des Abschlages kommt¹²⁴. Hierbei hat es sich wohl um eine politische Einigung gehandelt, die lange und intensiv diskutiert wurde¹²⁵.

3.2.1. Wirtschaftskammer Österreich

Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld in 2016 entsteht, ist ausschließlich der im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen¹²⁶. Dieser Immobilienpreisspiegel darf nur angewendet werden, wenn das Grundstück die dem Immobilienpreisspiegel für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zugrunde liegenden Annahmen erfüllt¹²⁷. So können beispielsweise betrieblich genutzte Grundstücke, auf denen sich ein Fabrikgebäude befindet, Superädifikate oder auch Zinshäuser nicht mit dem Immobilienpreisspiegel bewertet werden, da dieser für solche Grundstücke keine Kategorie vorsieht¹²⁸.

¹²² Vgl. Erläuterungen GrWV

¹²³ Vgl. Erläuterungen zur GrWV

¹²⁴ Vgl. Malainer/Staribacher, Grunderwerbsteuer neu: Die neue Grundstückswertverordnung 2016, Immolex 2016, 6

¹²⁵ Vortrag Dr. Lattner, Grunderwerbsteuer Neu, Erste Bank Forum am 16.11.2015

¹²⁶ Vgl. § 3 Abs 1 GrWV

¹²⁷ Vgl. § 3 Abs 1 GrWV

¹²⁸ Vgl. Erläuterungen zur GrWV

Folgende relevante Kategorien sieht der Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich vor:

- Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600 – 800m²)
- Grundstücke Betriebsansiedlung
- Eigentumswohnungen-Erstbezug
- Gebrauchte Eigentumswohnungen
- Reihenhäuser
- Einfamilienhäuser

Der Immobilienpreisspiegel hat je nach Art des Gebäudes bzw. Grundstücks verschiedene Ausprägungen hinsichtlich des Wohnwerts bzw. der Lagequalität. Bei den Gebäuden wird dabei auf unterschiedlich qualitativ ausgeprägte Wohnwerte abgestellt, wobei die Vorgaben je nach Art des Gebäudes variieren¹²⁹.

Mit dem in Immobilienpreisspiegel 2015 wurde neben dem Wohnwert noch ein weiteres Bewertungskriterium eingeführt¹³⁰. Bei den beiden Grundstücks-kategorien (Baugrundstück, Gewerbe) gab es bereits bisher eine Kategorisierung nach der Qualität der Lage. Eine solche wurde nun auch den Gebäudekategorien hinzugefügt. Die Gebäudekategorien werden nunmehr neben dem Wohnwert auch nach normaler, guter und sehr guter Lage innerhalb eines Bezirks eingeteilt.

Diese Beurteilung obliegt, wie die Ermittlung des Wohnwerts, dem Rechtsanwender selbst. Die Einordnung in eine bestimmte Lage Kategorie wird somit einigermaßen Fachkenntnis voraussetzen¹³¹.

3.2.1.1. Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser (600 – 800m²)

Für diese Baugrundstücke, die zur Bebauung mit freistehenden Einfamilienhäusern geeignet sind, sieht der Immobilienpreisspiegel die Kategorien normale Wohnlage, gute Wohnlage und sehr gute Wohnlage vor. Die Lagekomponenten berücksichtigen die Struktur der Bebauung, die verkehrsmäßige Erschließung, die Versorgung mit öffentlichen Einrichtungen und Infrastruktur, andererseits auch allfällige

¹²⁹ Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680

¹³⁰ Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680

¹³¹ Vgl. Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680

Beeinträchtigungen¹³². Hinzu kommen Faktoren, die sich aus der historischen Entwicklung der Städte ergeben (besonders geschätzte Wohnlage, Villenlage etc.).

3.2.1.2. Grundstücke Betriebsansiedlung

Für Grundstücke, die für die Betriebsansiedlung geeignet sind, sieht der Immobilienpreisspiegel folgende Kategorien vor:

Einfach Nutzungswert: Keine optimale Verkehrsanbindung, kaum Infrastruktur, kaum aufgeschlossen, Randlage.

Guter Nutzungswert: Verkehrsmäßig günstig zu erreichen, gute Infrastruktur, aufgeschlossen.

Sehr guter Nutzungswert: Ideale Verkehrsanbindung (Nähe Autobahnauffahrt, Gleisanschluss, Hafen im Nahbereich), sehr gute Infrastruktur, komplett aufgeschlossen.

3.2.1.3. Eigentumswohnungen-Erstbezug

Bei den Eigentumswohnungen legt der Immobilienpreisspiegel eine 3-Zimmer Wohnung mit ca. 70 m² Wohnfläche ohne PKW Stellplatz zu Grunde. Die Lage ist gesondert anzugeben.

Mittlerer Wohnwert: Mindestausstattung (Spannteppich, Mindesteinrichtung in den Sanitärräumen), anspruchslose Architektur.

Guter Wohnwert: Standardausstattung (bessere Qualität), Balkon, Loggia, Gemeinschaftsanlagen, ansprechende Architektur.

Sehr guter Wohnwert: hochwertige Ausstattung (z.B. Parkettböden, modern ausgestattete Bäder), großer Balkon, Terrasse, repräsentative Architektur, moderne Haus-/Heiztechnik.

¹³² Vgl. Immobilienpreisspiegel WKO 2015, 13

3.2.1.4. Gebrauchte Eigentumswohnungen

Auch bei den gebrauchten Eigentumswohnungen legt der Immobilienpreisspiegel eine 3-Zimmer Wohnung mit ca. 70 m² Wohnfläche ohne PKW Stellplatz zu Grunde. Die Lage ist gesondert anzugeben.

Weiters gibt es als zusätzliche Kategorie die des

einfachen Wohnwertes: WC in der Wohnung, einfaches Bad, beheizbar, jedoch keine Zentralheizung, Fenster mit Einfachverglasung.

Mittlerer Wohnwert: Bad, WC, Verbundglasfenster, Zentralheizung, gute Bausubstanz.

Guter Wohnwert: modernes Bad, WC, Zentralheizung, Isolierverglasung, Balkon, eventuell Lift, kein unmittelbarer Modernisierungsbedarf.

Sehr guter Wohnwert: moderne Ausstattung der Sanitäranlagen, Zentralheizung, Parkettböden, Balkon, Lift, moderne Haustechnik.

3.2.1.5. Reihenhäuser

Neuwertige, gekoppelte Häuser und verdichtete Flachbauhäuser mit durchschnittlich 130 m² Wohnfläche, Garage oder Stellplatz und ortsüblich großem Grundstück. Die Lage ist gesondert anzugeben.

Einfache Wohnwert: einfache Ausstattung, brauchbare Bausubstanz.

Mittlerer Wohnwert: gute Bausubstanz, Zentralheizung, Sanitäranlagen.

Guter Wohnwert: sehr gute Ausstattung und Bausubstanz, Bad, WC, Gäste-WC, Zentralheizung.

Sehr guter Wohnwert: erstklassige Ausstattung und Bausubstanz.

3.2.1.6. Einfamilienhäuser

Einfamilienhäuser inklusive Garagen und ortsüblich großem Grundstück. Die Lage ist gesondert anzugeben.

Einfacher Wohnwert: einfache Ausstattung, ca. 100 m² Wohnfläche, brauchbare Bausubstanz.

Mittlerer Wohnwert: gute Bausubstanz, Zentralheizung, Sanitäreanlagen, ca. 125 m² Wohnfläche.

Guter Wohnwert: sehr gute Ausstattung und Bausubstanz, Bad, WC, Gäste-WC, Zentralheizung, ca. 150 m² Wohnfläche.

Sehr guter Wohnwert: erstklassige Ausstattung und Bausubstanz, erstklassige Wohnlage, ca. 200 m² Wohnfläche.

3.2.1.7. Einstufung

Bei der Einordnung eines Gebäudes, eines Grundstückes oder auch einer Wohnung ist mit besonderer Sorgfalt vorzugehen, da der Immobilienpreisspiegel keine Möglichkeit vorsieht, Abweichungen durch Zu- oder Abschläge zu berücksichtigen. So sieht die Kategorie Einfamilienhäuser vor, dass das Einfamilienhaus auf einem ortsüblich großen Grundstück steht und einer Garage hat. Diese Faktoren sind im angegebenen Wert mit eingerechnet. Steht das zu bewertende Einfamilienhaus auf einem ortsunüblich kleinen Grundstück und hat keine Garage wäre der ermittelte Grundstückswert zu hoch¹³³. Ist das zu bewertende Grundstück erheblich größer, würde die Bewertung mit dem Immobilienpreisspiegel zu einem falschen Grundstückswert führen, weil für größere Grundstücke andere Preise gezahlt werden. Nach Ansicht von Mayr/Lattner/Schlager kann der Immobilienpreisspiegel in einem solchen Fall nicht angewendet werden¹³⁴.

Schwierigkeiten können jene Fälle bereiten, in denen die Beurteilungskriterien in verschiedene Wohnwertstufen hineinfallen. So erfüllt ein Einfamilienhaus mit einer sehr einfachen Ausstattung und einer Wohnfläche von 200 m² die Vorgaben der Wohnwerteinstufung „einfacher Wohnwert“ und „sehr guter Wohnwert“. Für solche Fälle bietet der Immobilienpreisspiegel keine Lösung an, da keine Durchschnittswerte gebildet oder Zu- oder Abschläge gemacht werden. In der Praxis wird wohl die

¹³³ Vgl. Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680

¹³⁴ Mayr Gunter, Lattner Christa, Schlager Christoph (2015): Steuerreform 2015/16, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien, 94

Heranziehung eines mittleren Wertes der häufigste Lösungsversuch für dieses Problem sein¹³⁵.

3.2.2. Statistik Österreich

Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, ist ausschließlich der im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Statistik Österreich heranzuziehen¹³⁶. Auch für die Anwendung dieses Immobilienpreisspiegels ist Voraussetzung, dass das Grundstück die dem Immobilienpreisspiegel für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zu Grunde liegenden Annahmen erfüllt¹³⁷. Wie auch bei den nach dem Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer ermittelten Grundstückswerten ist ein Abschlag von 28,75% anzusetzen, so dass der Grundstückswert 71,25% des ermittelten Wertes beträgt. Derzeit wird am Aufbau einer entsprechenden Datenbank gearbeitet¹³⁸. Leider konnten von der Statistik Austria keine vorläufigen Daten zur Verfügung gestellt werden, da die Arbeiten zur Auswertung der Immobiliendurchschnittspreise noch nicht abgeschlossen sind¹³⁹.

Der Bundesminister für Finanzen hat die Sachgerechtigkeit der Ermittlung des Grundstückswertes mittels Immobilienpreisspiegel der Statistik Österreich bis 30. September 2019 zu evaluieren¹⁴⁰.

3.3. Sachverständigengutachten

An den unter Anwendung der GrWV ermittelten Grundstückswert ist der Steuerpflichtige nicht gebunden. Weist er 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 Grundstückswert¹⁴¹. Der Nachweis ist grundsätzlich an keine speziellen

¹³⁵ Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680

¹³⁶ § 3 Abs 2 GrWV

¹³⁷ § 3 Abs 2 GrWV

¹³⁸ Auer, Stv. Direktor Bundesanstalt Statistik Austria, mail vom 15.4.2016

¹³⁹ Böttcher, Direktion Volkswirtschaft Preise und Paritäten Bundesanstalt, Statistik Austria, mail vom 18.5.2016

¹⁴⁰ § 3 Abs 3 GrWV

¹⁴¹ Vgl. § 4 Abs 1 GrEStG

Voraussetzungen gebunden¹⁴². Es kann jedes taugliche Mittel für den Nachweis herangezogen werden, auch ein Gutachten, das nicht von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde¹⁴³. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich¹⁴⁴. Kurzgutachten (mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung) führen jedoch auch dann nicht zur Beweislastumkehr, wenn sie von einem Immobiliensachverständigen erstellt werden¹⁴⁵. Vielmehr unterliegen auch diese der freien Beweiswürdigung.

Hinzuweisen ist darauf, dass nicht der Verkehrswert, sondern der geringere gemeine Wert nachgewiesen werden kann. Der gemeine Wert wird durch den Wert bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre¹⁴⁶. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche und persönliche Umstände sind nicht zu berücksichtigen¹⁴⁷. Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwillige Anordnungen beruhen.

Der Verkehrswert unterscheidet sich vom gemeinen Wert im Wesentlichen dadurch, dass die für den gemeinen Wert angeordnete Außerachtlassung persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse¹⁴⁸ für den Verkehrswert nicht gilt; derartige Verhältnisse

¹⁴² Malainer/Staribacher, aaO, 6

¹⁴³ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.15.

¹⁴⁴ Vgl. § 4 Abs 1 GrEStG

¹⁴⁵ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.16.

¹⁴⁶ Vgl. § 10 Abs. 2 und 3 BewG 1955

¹⁴⁷ Vgl. Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht², Linde, Wien, 5; aA Beiser Reinhold (2015): Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien, 18

¹⁴⁸ Vgl. § 10 Abs. 2 und 3 BewG 1955

können den Verkehrswert unter Umständen wesentlich beeinflussen (zB bei der Belastung eines Grundstückes durch ein Wohnrecht)¹⁴⁹.

3.4. Zwischenergebnis

Für Grundstücke, die den Kriterien des Immobilienpreisspiegels entsprechen, können auf Basis der GrWV zwei Grundstückswerte ermittelt werden. Der geringere wird dann vom Steuerpflichtigen als Bemessungsgrundlage für die GrESt herangezogen. Es bleibt dem Steuerpflichtigen dennoch unbenommen, einen noch geringeren gemeinen Wert des Grundstückes nachzuweisen.

Entspricht das Grundstück jedoch nicht den im Immobilienpreisspiegel vorgesehenen Kriterien, wie dies zum Beispiel bei Superädifikaten, Fabriksgebäuden oder auch Zinshäusern der Fall ist, so bleibt nach der GrWV nur die Pauschalwertmethode zur Wertermittlung. Ist der so ermittelte Wert offensichtlich oder voraussichtlich höher als der gemeine Wert des Grundstückes, gilt es, diesen geringeren gemeinen Wert nachzuweisen. Erfolgt die Wertermittlung durch einen allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen, so hat dieser Wert dann die Richtigkeitsvermutung für sich.

Allerdings kann der Steuerpflichtige den gemeinen Wert auch auf andere Art und Weise nachweisen. Denkbar wären Vergleichswerte beispielsweise aus Transaktionen von Superädifikaten oder auch bei Zinshäusern. Bei Zinshäusern wird jedoch in der Regel eine genauere Analyse vorzunehmen sein, da in der Praxis auch baugleiche Zinshäuser alleine aufgrund der unterschiedlichen Mieterstruktur unterschiedliche Werte aufweisen.

Im nächsten Abschnitt werden anhand verschiedener Beispiele Kriterien aufgezeigt, die den mittels Pauschalwertmethode und, wenn möglich auch mittels Immobilienpreisspiegel, ermittelten Grundstückswert wesentlich beeinflussen. Basierend auf diesen Überlegungen kann in einem nächsten Schritt die Vorteilhaftigkeit einer Begutachtung durch einen Sachverständigen geprüft werden.

¹⁴⁹ Vgl. Info des BMF vom 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit dem Grunderwerbsteuergesetz in der Fassung des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015, Punkt 3.15.

4. Optimierungsmöglichkeiten

Die folgenden Beispiele 4.1. bis 4.5. sind den Erläuterungen zur Regierungsvorlage entnommen, wobei in diesen das Pauschalwertmodell herangezogen wird. Die im Rahmen der Begutachtung vorgenommenen Änderungen wurden, soweit sie Auswirkungen auf die Berechnung haben, berücksichtigt. Die Ergebnisse weichen daher zum Teil etwas von den Erläuterungen ab.

Die folgenden Bewertungen auf Basis des Immobilienpreisspiegels beruhen auf denselben Angaben, wurden jedoch im Rahmen dieser Arbeit durchgeführt. Nachdem in diesen Angaben die für die richtige Zuordnung zu Lage und auch zum Wohnwert erforderlichen Erläuterungen nicht enthalten sind, werden in Folge nicht nur ein Wert, sondern je nach Fall mehrere Werte ermittelt. Aus diesen lassen sich dann Tendenzen ablesen, die erörtert werden.

Die Beispiele 4.6. bis 4.8. basieren auf Sachverständigengutachten, die der Ediktsdatei entnommen wurden. Bei Anwendung des PWM musste in diesen Fällen der Bodenwertanteil geschätzt werden.

Den Beispielen 4.9. bis 4.14. betreffend die Bewertung von Zinshäusern liegen ebenfalls Gutachten zu Grunde, die von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurden¹⁵⁰. Vom SV wurden jeweils der Sachwert Grund, der Sachwert Gebäude¹⁵¹, der Ertragswert¹⁵² und ein aus dem Verhältnis Ertragswert zu Sachwert abgeleiteter Schätzwert ermittelt. Nachdem alle 6 Zinshäuser vom selben SV bewertet wurden, ist für diese Fälle eine methodische Konsistenz und damit eine optimale Vergleichbarkeit gegeben. Bei der Ermittlung des Grundstückswertes nach der PWM konnten die Bodenwertanteile vom Finanzamt eingeholt und in der Berechnung berücksichtigt werden.

¹⁵⁰ Die Gutachten, alle aus 2012, liegen dem Autor vor, dürfen aber aus Vertraulichkeitsgründen nicht veröffentlicht werden.

¹⁵¹ Vgl. z.B. Kranewitter Heimo (2010): Liegenschaftsbewertung, 6. Aufl., Manz, Wien, 64; Stabenheiner Johannes (2005): LBG Liegenschaftsbewertungsgesetz, 2. Aufl., Manz, Wien, 157

¹⁵² Vgl. z.B. Bienert im Bienert Sven, Funk Margret (2009): Immobilienbewertung Österreichs, Edition ÖVI Immobilienakademie – ÖVI Immobilienakademie Betriebs-GmbH 2. Aufl., Wien, 333

4.1. Einfamilienhaus in Kindberg (Bruck-Mürzzuschlag)

Baujahr	2012
Bruttogrundfläche EG und 1. OG	243,00 m ²
Keller	103,00 m ²
Garage	36,00 m ²

4.1.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis BGFI	70%
Ansatz Keller	50%
Ansatz Garage	<u>50%</u>
Bodenwert	5.232,48 Euro
dreifacher Bodenwert	15.697,44 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	2,00
Baukostenfaktor	<u>1.310,00</u> Steiermark

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	31.394,88	31.394,88
BGFI x 70% x BKF	222.831,00	
BGFI x 50% x 70% x BKF Keller	47.225,50	
BGFI x 50% x 70% x BKF Garage	16.506,00	<u>286.562,50</u>
Grundstückswert		317.957,38

4.1.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

70% der angegebenen BGFI betragen rd 170 m². Der IPS sieht dafür jedenfalls einen guten Wohnwert vor, ein sehr guter Wohnwert wäre grundsätzlich erst ab 200m² gegeben. Ob es sich um eine Prestigelage handelt, ist der Angabe nicht zu entnehmen. Das Baujahr 2012 auf sehr gute Bausubstanz und wohl auch Ausstattung schließen, ob diese erstklassig sind, ist der Angabe ebenfalls nicht zu entnehmen.

Die Grundstücksgröße ist nicht angegeben, es wird von einem ortsüblichen Grundstück ausgegangen.

Schritt 2: Berechnung

			Abschlag 28,75%	Grundstücks wert
Wohnfläche (Ann 70% der BGFI)		170,10		
Einfacher Wohnwert (gWI)	1.100,00	187.110,00	53.794,13	133.315,88
Mittlerer Wohnwert (gWI)	1.183,30	201.279,33	57.867,81	143.411,52
Guter Wohnwert (sgWI)	1.633,12	277.793,71	79.865,69	197.928,02
Sehr guter Wohnwert (sgWI)	1.733,30	294.834,33	84.764,87	210.069,46

4.1.3. Analyse

Selbst bei Ansatz eines sehr guten Wohnwertes bei sehr guter Wohnlage liegt der auf Basis Immobilienpreisspiegel ermittelte Wert deutlich unter dem Pauschalwertmodell. Stark beeinflusst ist der Unterschied im Wert durch die nach dem PWM größeren zugrunde zu legenden Fläche. Kellerflächen und Garage werden nach IPS nicht gesondert berücksichtigt. Beim PWM werden diese Flächen - wenn auch mit Abschlägen - für die Bewertung mit dem Baukostenfaktor herangezogen.

Darüber hinaus ist der Bodenwert nach dem PWM zu berücksichtigen, nach IPS ist er bereits im Preis pro m² für das Gebäude abgegolten.

Beim einfachen und mittleren Wohnwert kommt hinzu, dass der m²-Preis laut IPS geringer ist als der BKF.

4.2. Eigentumswohnung in 1040 Wien, Altbau

Generalsanierung	2008	
Anteil	61 2881	2,12%
Nutzfläche	65,00 m ²	
Annahme: keine Baukosten/Nutzungsminderung		

4.2.1. Pauschalwertmodell

Bodenwert	147.167,00	Euro
dreifacher Bodenwert	441.501,00	Euro
dreifacher Bodenwert/anteilig	9.347,99	
Hochrechnungsfaktor lt VO	3,50	
Baukostenfaktor	<u>1.470,00</u>	Wien
Berechnung Grundstückswert:		
3-facher Bw x HF	32.717,97	32.717,97
NFI x BKF	95.550,00	
		<u>95.550,00</u>
Grundstückswert		128.267,97
Grundstückswert/m ²		1.973,35

4.2.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

Eine Generalsanierung hat 2008 stattgefunden. Daher ist mindestens ein mittlerer bis guter Wohnwert lt. IPS anzusetzen.

Es wird von einer guten Wohnlage ausgegangen.

Schritt 2: Berechnung

Wohnlage	Gute		Abschlag 28,75%	Grundstücks wert
Wohnfläche (Ann NFI)		65,00		
Einfacher Wohnwert	2.884,00	187.460,00	53.894,75	133.565,25
Mittlerer Wohnwert	3.054,00	198.510,00	57.071,63	141.438,38
Guter Wohnwert	3.138,00	203.970,00	58.641,38	145.328,63
Sehr guter Wohnwert	3.533,00	229.645,00	66.022,94	163.622,06

4.2.3. Analyse

Das PWM ergibt einen deutliche niedrigeren Wert, obwohl innerhalb von 20 Jahren eine Generalsanierung stattgefunden und der BKF daher mit 100% anzusetzen ist. Selbst im Falle einer Einstufung im IPS mit einfachem Wohnwert liegt der Wert nach PWM noch immer unter dem IPS-Wert.

4.3. Einfamilienhaus in Meiningen (Feldkirch)

Baujahr	2009
NFI	114,00 m ²
Keller	0,00 m ²
Garage	25,00 m ²

4.3.1. Pauschalwertmodell

Ansatz Keller	35%	
Ansatz Garage	35%	
Bodenwert	3.260,00 Euro	
dreifacher Bodenwert	9.780,00 Euro	
Hochrechnungsfaktor lt VO	10,50	
Baukostenfaktor	1.670,00 Vorarlberg	
Berechnung Grundstückswert:		
3-facher Bw x HF	102.690,00	102.690,00
NFI x BKF	190.380,00	
NFI x 35% x BKF Keller	0,00	
NFI x 35% x BKF Garage	14.612,50	<u>204.992,50</u>
Grundstückswert		307.682,50

4.3.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

Es ist die Nutzfläche mit 114 m² angegeben. Der IPS sieht dafür einen einfachen bis mittleren Wohnwert vor. Ob es sich um eine Prestigelage handelt, ist der Angabe nicht zu entnehmen. Das Baujahr 2009 lässt auf sehr gute Bausubstanz und wohl auch Ausstattung schließen. Eine Garage ist vorhanden.

Die Grundstücksgröße ist nicht angegeben, es wird von einem ortsüblichen Grundstück ausgegangen.

			Abschlag 28,75%	Grundstücks wert
Wohnfläche (Ann NFI)		114,00		
Mittlerer Wohnwert (nWI)	2.233,30	254.596,20	73.196,41	181.399,79
Mittlerer Wohnwert (gWI)	2.366,70	269.803,80	77.568,59	192.235,21
Mittlerer Wohnwert (sgWI)	2.630,30	299.854,20	86.208,08	213.646,12
Sehr guter Wohnwert (sgWI)	3.133,30	357.196,20	102.693,91	254.502,29

4.3.3. Analyse

Analog zu Beispiel 1 ergibt der IPS auch bei Ansatz der Werte für einen mittleren Wohnwert einen wesentlich geringeren Wert. Sogar bei Einstufung mit sehr gutem Wohnwert, der bei der angegebenen Nutzfläche nicht vorliegt, ist das Ergebnis nach IPS deutlich geringer. Dies liegt einerseits am BKF, der in Vorarlberg sehr hoch ist, andererseits wirkt sich der 28,75%ige Abschlag beim IPS sehr stark aus.

4.4. Eigentumswohnung in Salzburg / Parsch

Baujahr	1989		
Anteil	144	2928	4,92%
Nutzfläche	100,00	m ²	

4.4.1. Pauschalwertmodell

Alter (A1) 20 - 40 Jahre	65%		
Alter (A2) über 40 Jahre	30%		
Bodenwert	43.516,00	Euro	
dreifacher Bodenwert	130.548,00	Euro	
dreifacher Bodenwert/anteilig	6.420,39		
Hochrechnungsfaktor lt VO	9,00		
Baukostenfaktor	1.550,00	Salzburg	

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	57.783,54	57.783,54	
NFI x BKF x A1	100.750,00		
	0,00	<u>100.750,00</u>	
Grundstückswert		158.533,54	
Grundstückswert/m ²		1.585,34	

4.4.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

Das Gebäude ist 27 Jahre alt, es ist davon auszugehen, dass keine umfassende Sanierung durchgeführt wurde. Daher soll für den IPS ein mittlerer Wohnwert angenommen werden. Nachdem der IPS von einer 70m² Wohnung ausgeht, müsste auch überlegt werden, ob für eine 100m² Wohnung in dieser Lage ein Zuschlag oder Abschlag auf die gegebenen Preise/m² anzusetzen ist. In der Berechnung wird mangels Information über die genaue Lage von einem Zu/Abschlag Abstand genommen und von einer guten Wohnlage ausgegangen.

Schritt 2: Berechnung

Wohnlage	gute		Abschlag 28,75%	Grundstücks wert
Wohnfläche (Ann NFI)		100,00		
Einfacher Wohnwert	2.512,00	251.200,00	72.220,00	178.980,00
Mittlerer Wohnwert	2.673,00	267.300,00	76.848,75	190.451,25
Guter Wohnwert	2.825,00	282.500,00	81.218,75	201.281,25
Guter Wohnwert (sg WI)	3.562,00	356.200,00	102.407,50	253.792,50
Sehr guter Wohnwert (sg WI)	4.025,00	402.500,00	115.718,75	286.781,25

4.4.3. Analyse

Die Berechnung mit dem PWM ergibt einen deutlich niedrigeren Wert. Auf Grund des Alters des Gebäudes ist der BKF mit 35% Abschlag anzusetzen. Auch nach Hinzurechnung des ohne Abschlag anzusetzenden Bodenwertanteils bleibt der Wert deutlich unter den Preisen laut IPS. Sogar ein Vergleich mit dem Ergebnis für einen einfachen Wohnwert zeigt, dass der Wert nach IPS deutlich höher liegt.

4.5. Betriebsgrundstück mit Fabrikgebäude in Rohrbach-Berg

4.5.1. Pauschalwertmodell

Baujahr	2007	
Bruttogrundfläche	1.125,00	m ²
Ansatz für Basis BGFI	70%	
Bau/Nutzungsminderung (BNM)	60%	
Bodenwert	34.539,00	Euro
dreifacher Bodenwert	103.617,00	Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	2,00	
Baukostenfaktor	1.370,00	Oberösterreich

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	207.234,00	207.234,00
BGFI x 70% x BKF x BNM		<u>647.325,00</u>
Grundstückswert		854.559,00

4.5.2. Immobilienpreisspiegel

Der IPS ist für Betriebsgrundstücke mit Fabrikgebäuden nicht anwendbar.

4.6. Einfamilienhaus in 1170 Wien

Baujahr	2001
Wohnnutzfläche EG und DG	123,00 m ²
Keller	0,00 m ²
Anbau/Abstellraum	8,55 m ²
Grundfläche Grundstück	630,00 m ²

4.6.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Ansatz Anbau/Abstellraum	35%
Einheitswert	15.552
Bodenwert (Ann: 2/3 des Ew)	10.367,99 Euro
dreifacher Bodenwert	31.103,98 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	5,50
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	171.071,89	171.071,89
NFI x BKF	180.810,00	
NFI x 35% x BKF Keller	0,00	
NFI x 35% x BKF Anbau/Abstell	4.398,98	<u>185.208,98</u>
Grundstückswert		356.280,87

4.6.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

Das Alter beträgt 15 Jahre, im IPS kann daher von einem sehr guten Wohnwert bei relativ kleiner NFI ausgegangen werden. Eine Garage ist nicht vorhanden.

Die Wohnlage wird als sehr gut eingestuft.

Schritt 2: Berechnung

sehr gute Wohnlage

			Abschlag 28,75%	Grundstücks wert
Wohnfläche		123,00		
Einfacher Wohnwert	3.012,50	370.537,50	106.529,53	264.007,97
Mittlerer Wohnwert	3.112,50	382.837,50	110.065,78	272.771,72
Guter Wohnwert	3.312,50	407.437,50	117.138,28	290.299,22
Sehr guter Wohnwert	3.537,50	435.112,50	125.094,84	310.017,66

4.6.3. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	535.000,00	
Sachwert Gebäude	73.000,00	
Außenanlagen	<u>15.000,00</u>	623.000,00

4.6.4. Analyse

Der IPS führt zum geringsten Wert, wobei der 28,75%ige Abschlag den Ausschlag gibt.

Das SV-Gutachten erzielt den mit Abstand höchsten Wert. Dabei fällt auf, dass der Sachwert des Gebäudes deutlich niedriger beurteilt wird als nach dem PWM, der Wert des Grundes hingegen wesentlich höher.

4.7. Einfamilienhaus in 1190 Wien

Baujahr	2004
Wohnnutzfläche EG und DG	364,00 m ²
Keller	136,50 m ²
Garagen	53,50 m ²
Grundfläche Grundstück	1.700,00 m ²

4.7.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Ansatz Garagen	35%
Einheitswert	
Bodenwert (Analog Kg)	55.000,00 Euro
dreifacher Bodenwert	165.000,00 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	5,50
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	907.500,00	907.500,00
NFI x BKF	535.080,00	
NFI x 35% x BKF Keller	70.229,25	
NFI x 35% x BKF Garagen	27.525,75	<u>632.835,00</u>
Grundstückswert		1.540.335,00

4.7.2. Immobilienpreisspiegel

Schritt 1: Prüfung der Kriterien des Beispielfalles

Bei einem Alter von 11 Jahren ist im IPS der sehr gute Wohnwert anzusetzen.

(Grundstück zu groß)	sehr gute Wohnlage		Abschlag	Grundstücks Wert
Wohnfläche		364,00	28,75%	
Einfacher Wohnwert	4.040,00	1.470.560,00	422.786,00	1.047.774,00
Mittlerer Wohnwert	4.428,60	1.612.010,40	463.452,99	1.148.557,41
Guter Wohnwert	4.875,00	1.774.500,00	510.168,75	1.264.331,25
Sehr guter Wohnwert	5.288,90	1.925.159,60	553.483,39	1.371.676,22

4.7.3. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund		3.740.000,00	
Sachwert Gebäude		1.823.000,00	
Außenanlagen		273.000,00	
Küche		15.000,00	
		<hr/>	
		5.851.000,00	
Risikoabschlag	10,00%	<hr/>	
		-585.100,00	
		<hr/>	
		5.265.900,00	5.270.000,00

4.7.4. Analyse

Der IPS führt zum deutlich niedrigsten Wert, wobei der Unterschied zum PWM nur rd 10% beträgt. Dieser liegt somit deutlich unter den Abschlag bei der IPS von 28,75%, der ausschlaggebend ist. Zwar sind die Baukosten des PWM im Vergleich zu den Quadratmeterpreisen laut IPS sehr gering, allerdings ist der Bodenwertanteil bei einer Liegenschaft in dieser Lage und in dieser Größe relativ hoch. Leider konnte der Bodenwertanteil für diese Liegenschaft nicht ausgehoben werden, es wurde daher der Bodenwertanteil einer vergleichbaren Liegenschaft herangezogen.

Auch der Wert nach PWM bleibt deutlich unter dem Wert laut Sachverständigengutachten. Dieser Unterschied ist ganz wesentlich im hohen Sachwert des Grundes zu sehen, allerdings ist auch der Sachwert des Gebäudes wesentlich höher eingeschätzt als nach dem PWM.

Verkauft wurde das Grundstück im Rahmen einer Versteigerung um EUR 5.000.000,00

4.8. Eigentumswohnung 1030 Wien Bj 1969

Alter	47 Jahre		
Anteil	80	6933	1,15%
Nutzfläche (inkl Balkon aliquot)	39,58	m ²	
Balkon	5,40	m ²	

4.8.1. Pauschalwertmodell

Alter (A1) 20 – 40 Jahre	65%		
Alter (A2) über 40 Jahre	30%		
Einheitswert	502.096,00	Euro	
Bodenwert (Ann: 1/3 des Ew)	167.365,33	Euro	
dreifacher Bodenwert/anteilig	1.931,23		
Hochrechnungsfaktor lt VO	4,50		
Baukostenfaktor	1.470,00	Wien	
Berechnung Grundstückswert:			
3-facher Bw x HF	8.690,54	8.690,54	
NFI x BKF x A2		17.454,78	
Grundstückswert		26.145,32	
Grundstückswert/m ²		660,57	
Sanierung, Teilsanierung?			

4.8.2. Immobilienpreisspiegel

Wohnlage	gute		Abschlag	Grundstücks
			28,75%	wert
Wohnfläche (Ann NFI)		39,58		
Einfacher Wohnwert	2.388,30	94.528,91	27.177,06	67.351,85
Mittlerer Wohnwert	2.904,70	114.968,03	33.053,31	81.914,72
Guter Wohnwert	3.260,70	129.058,51	37.104,32	91.954,19
Sehr guter Wohnwert	3.404,30	134.742,19	38.738,38	96.003,81

4.8.3. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	34.910	
Gebäudeertragswert	<u>76.090</u>	
Verkehrswert		111.000

4.8.4. Analyse

Der Altersabschlag von 70% führt beim PWM zum deutlich geringsten Wert. Der Wert nach IPS liegt deutlich darüber, den höchsten Wert weist wieder das Sachverständigengutachten aus.

4.9. Zinshaus in 1020 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		537,00 m ²
Keller		163,00 m ²
Grundfläche Grundstück		196,00 m ²

4.9.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Einheitswert	13.372
Bodenwert/m ²	87,2074
Bodenwert	17.092,65 Euro
dreifacher Bodenwert	51.277,95 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	4,50
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%
Teilsanierung < 20 Jahre	80%
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%
Fertigstellung > 40 Jahre	30%
Ansatz	30%

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	230.750,78	230.750,78
NFI x angesetzter BKF	168.732,11	
NFI x 35% x BKF Keller	25.159,05	<u>193.891,16</u>
Grundstückswert		424.641,94

4.9.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	306.000,00
Sachwert Gebäude	<u>387.000,00</u>
Sachwert	693.000,00
Ertragswert	421.000,00
Schätzwert	489.000,00

4.9.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde keine Sanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 30 % anzusetzen. Der nach der PWM ermittelte Bodenwert und auch der Gebäudewert liegen deutlich unter den vom SV ermittelten Sachwerten. Der Grundstückswert laut GrWV entspricht ungefähr dem Ertragswert, der Schätzwert liegt etwas höher.

4.10. Zinshaus in 1050 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		1.036,00 m ²
Keller		102,00 m ²
Grundfläche Grundstück		349,00 m ²

4.10.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Einheitswert	44.039,74
Bodenwert/m ²	79,9401
Bodenwert	27.899,09 Euro
dreifacher Bodenwert	83.697,28 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	2,50
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%
Teilsanierung < 20 Jahre	80%
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%
Fertigstellung > 40 Jahre	30%
Ansatz	100%

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	209.243,21	209.243,21
NFI x angesetzter BKF	1.085.080,50	
NFI x 35% x BKF Keller	52.479,00	<u>1.137.559,50</u>
Grundstückswert		1.346.802,71

4.10.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	744.000,00
Sachwert Gebäude	<u>1.012.000,00</u>
Sachwert	1.756.000,00
Ertragswert	1.481.000,00
Schätzwert	1.550.000,00

4.10.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wird von einer umfassenden Sanierung im Sinne der GrWV ausgegangen. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 100 % anzusetzen. Der nach der PWM ermittelte Bodenwert beträgt nicht einmal 30 % des vom SV ermittelten Sachwertes Grund. Ein Grund kann darin liegen, dass der Hochrechnungsfaktor für den 5. Bezirk nur 2,5 beträgt. Der Bodenwert/m² beträgt rd. EUR 80,-. Dieser Wert entspricht beinahe der vorher gezeigten Liegenschaft im 2. Bezirk (EUR 87,2/m²), dort beträgt der Hochrechnungsfaktor jedoch 4,5. Der Gebäudewert liegt um rund 10% über dem vom SV ermittelte Sachwert Gebäude. Aufgrund des deutlich höheren Sachwert Grund liegt der vom SV ermittelte Sachwert um rund 30% über dem Wert nach PWM. Der Ertragswert liegt um rd. 10% über dem Grundstückswert laut PWM, der Schätzwert liegt rd. 15 % darüber. Bei dieser Liegenschaft liegt der Wert laut PWM somit in allen Bereichen unter den vom SV ermittelten Werten, obwohl eine umfassende Sanierung stattgefunden hat.

4.11. Zinshaus 1 in 1080 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		1.597,00 m ²
Keller		114,00 m ²
Garagen		0,00 m ²
Grundfläche Grundstück		496,00 m ²

In diesem Zinshaus wurden in verschiedenen Jahren Sanierungsmaßnahmen gesetzt. Um festzustellen, ob eine Teilsanierung oder eine umfassende Sanierung iSd GrWV vorgenommen wurde, ist zu erheben, ob in mehr als der Hälfte des Gebäudes mehr als zwei oder mindestens vier Maßnahmen gesetzt wurden. Dazu ist eine systematische Aufbereitung erforderlich.

4.11.1. Feststellung der Sanierungsmaßnahmen

Wie die Zusammenfassung der Unterlagen aussehen kann, ist in Folge dargestellt:

4.11.1.1. Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung Wärmeschutz

Die Fassade wurde vor 5 Jahren ausgebessert und angefärbelt, eine Erhöhung des Wärmeschutzes wurde nicht vorgenommen.

Die Maßnahme wurde daher nicht gesetzt, das Kriterium ist nicht erfüllt.

4.11.1.2. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen

			Fläche m ²	m ² /Geschoss	J/N	Fläche J	Jahr	Anmerkungen
	G	Top 1/2	62,00		N			vor > 20 J
Keller/Sout	G	Top 3	52,00	114,00	N			vor > 20 J
		Top 4	31,00		J	31,00	2012	
		Top 5	72,00		J	72,00	2008	
	G	Top 6 A	63,00		N			vor > 20 J
	G	Top 6	73,00		N			vor > 20 J
	G	Top 7	15,00		N			vor > 20 J
Parterre	G	Top 8	32,00	286,00	N			vor > 20 J
		Top 9	130,00		J	130,00	2012	
1. Stock		Top 10	190,00	320,00	N			vor > 20 J
		Top 11	130,00		J	130,00	2012	
		Top 12	68,00		N			vor > 20 J
2. Stock		Top 13	130,00	328,00	N			vor > 20 J
		Top 14	31,00		J	31,00	2008	
		Top 15	85,00		N			
		Top 16	123,00		J	123,00	1998	
3. Stock		Top 17	90,00	329,00	N			
		Top 18	31,00		N			
		Top 19	90,00		J	90,00	1997	
		Top 20	123,00		J	123,00	2012	
4. Stock		Top 21	90,00	334,00	N			vor > 20 J
		Allg. Teile						
		Gesamt	1.711,00	1.711,00		730,00		
		Austausch in %				42,7%		
				100,00%				

Tabelle 3) Einbau/Austausch Heizungsanlagen

Der Austausch hat in weniger als der Hälfte des Gebäudes stattgefunden, das Kriterium ist daher nicht erfüllt.

4.11.1.3. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen

			Fläche m ²	m ² /Geschoss	J/N	Fläche J	Jahr	Anmerkungen
	G	Top 1/2	62,00		N			vor > 20 J
Keller/Sout	G	Top 3	52,00	114,00	N			vor > 20 J
		Top 4	31,00		J	31,00	2012	
		Top 5	72,00		J	72,00	2008	
		Top 6 A	63,00		N			vor > 20 J
		Top 6	73,00		N			vor > 20 J
		Top 7	15,00		N			vor > 20 J
Parterre		Top 8	32,00	286,00	N			vor > 20 J
		Top 9	130,00		J	130,00	2012	
1. Stock		Top 10	190,00	320,00	N			vor > 20 J
		Top 11	130,00		J	130,00	2012	
		Top 12	68,00		N			vor > 20 J
2. Stock		Top 13	130,00	328,00	N			vor > 20 J
		Top 14	31,00		J	31,00	2008	
		Top 15	85,00		N			
		Top 16	123,00		J	123,00	1998	
3. Stock		Top 17	90,00	329,00	N			
		Top 18	31,00		N			
		Top 19	90,00		J	90,00	1997	
		Top 20	123,00		J	123,00	2012	
4. Stock		Top 21	90,00	334,00	N			vor > 20 J
		Gesamt	1.711,00	1.711,00		730,00		
		Austausch in %				42,7%		
				100,00%				

Tabelle 4) Einbau/Austausch Elektro-, Gas, Wasser- oder Heizungsinstallationen

Der Austausch hat in weniger als der Hälfte des Gebäudes stattgefunden, das Kriterium ist daher nicht erfüllt.

4.11.1.4. Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern

			Fläche m²	m²/Geschoss	J/N	Fläche J	Jahr	Anmerkungen
	G	Top 1/2	62,00		N			vor > 20 J
Keller/Sout	G	Top 3	52,00	114,00	N			vor > 20 J
		Top 4	31,00		J	31,00	2012	
		Top 5	72,00		J	72,00	2008	
		Top 6 A	63,00		N			vor > 20 J
		Top 6	73,00		N			vor > 20 J
		Top 7	15,00		N			vor > 20 J
Parterre		Top 8	32,00	286,00	N			vor > 20 J
		Top 9	130,00		J	130,00	2012	
1. Stock		Top 10	190,00	320,00	N			vor > 20 J
		Top 11	130,00		J	130,00	2012	
		Top 12	68,00		N			vor > 20 J
2. Stock		Top 13	130,00	328,00	N			vor > 20 J
		Top 14	31,00		J	31,00	2008	
		Top 15	85,00		N			
		Top 16	123,00		J	123,00	1998	
3. Stock		Top 17	90,00	329,00	N			
		Top 18	31,00		N			
		Top 19	90,00		J	90,00	1997	
		Top 20	123,00		J	123,00	2012	
4. Stock		Top 21	90,00	334,00	N			vor > 20 J
		Gesamt	1.711,00	1.711,00		730,00		
		Austausch in %				42,7%		
				100,00%				

Tabelle 5) Einbau/Austausch Badezimmer

Der Austausch hat in weniger als der Hälfte des Gebäudes stattgefunden, das Kriterium ist daher nicht erfüllt.

4.11.1.5. Austausch Fenster

	Anzahl	davon getauscht	Jahr	Anmerkungen
Top ½	6			vor > 20 J
Top 3	5			vor > 20 J
Top 4	3	3	2012	
Top 5	7	7	2008	
Top 6 A	6			vor > 20 J
Top 6	7			vor > 20 J
Top 7	2			vor > 20 J
Top 8	3			vor > 20 J
Top 9	13	13	2012	
Top 10	19			vor > 20 J
Top 11	13			N
Top 12	7			vor > 20 J
Top 13	13			vor > 20 J
Top 14	3	2	2008	
Top 15	9			N
Top 16	12	12	1998	
Top 17	9			N
Top 18	3			N
Top 19	9	9	1997	
Top 20	12			N
Top 21	9			vor > 20 J
Gänge	10			N
Gesamt	180	46		
Austausch in %		25,56%		

Tabelle 6) Austausch Fenster

Der Austausch hat bei weniger als 75% der Fenster stattgefunden, das Kriterium ist daher nicht erfüllt.

4.11.1.6. Auswertung

Innerhalb der letzten zwanzig Jahre:

- vier der folgenden fünf Maßnahmen: Umfassende Sanierung
- mindestens zwei der folgenden fünf Maßnahmen: Teilsanierung
(mind. zwei Maßnahmen bei mehr als der Hälfte des Gebäudes)

	J/N
1) Erneuerung des Außenverputzes mit Erhöhung des Wärmeschutzes	N
2) Erstmaliger Einbau oder Austausch von Heizungsanlagen	N
3) Erstmaliger Einbau oder Austausch von Elektro-, Gas-, Wasser- oder Heizungsinstallationen	N
4) Erstmaliger Einbau oder Austausch von Badezimmern	N
5) Austausch von mindestens 75% der Fenster	N

Status gemäß § 2 Abs 3 Z 4 GrVV: nicht
sanier

4.11.2. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%		
Ansatz Keller	35%		
Einheitswert	96.100,00		
Bodenwert/m ²	116,2765		
Bodenwert	57.673,14	Euro	
dreifacher Bodenwert	173.019,43	Euro	
Hochrechnungsfaktor lt VO	3,00		
Baukostenfaktor	1.470,00	Wien	
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%		
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%		
Teilsanierung < 20 Jahre	80%		
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%		
Fertigstellung > 40 Jahre	30%		
Ansatz	30%		
 Berechnung Grundstückswert:			
3-facher Bw x HF	519.058,30	519.058,30	36,15%
NFI x angesetzter BKF	501.797,36		
NFI x 35% x BKF Keller	17.595,90	<u>519.393,26</u>	36,02%
Grundstückswert		1.038.451,56	

4.11.3. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	1.436.000,00	276,65%
Sachwert Gebäude	<u>1.442.000,00</u>	277,63%
Sachwert	2.878.000,00	277,14%
Ertragswert	1.970.000,00	189,71%
Schätzwert	2.197.000,00	211,56%

4.11.4. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde keine Sanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 30% anzusetzen. Der nach dem PWM ermittelte Bodenwert und auch der Gebäudewert liegen deutlich unter den vom SV ermittelten Sachwerten. Der nach dem PWM ermittelte Bodenwert beträgt rd.36% des vom SV ermittelten Sachwertes Grund. Bei einem Bodenwert von EUR 116,3/m² kann der Grund in diesem Fall am Hochrechnungsfaktor 3 liegen. Der Unterschied beim Gebäudewert ist primär im niedrigen Ansatz von 30% nach dem PWM begründet. Somit liegt der Ertragswert rd. 90% über dem Wert nach PWM, der Schätzwert rd. 110%.

4.12. Zinshaus 2 in 1080 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		877,00 m ²
Keller		67,00 m ²
Grundfläche Grundstück		285,00 m ²

4.12.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Einheitswert	26.816,28
Bodenwert/m ²	116,2765
Bodenwert	33.138,80 Euro
dreifacher Bodenwert	99.416,41 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	3,00
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%
Teilsanierung < 20 Jahre	80%
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%
Fertigstellung > 40 Jahre	30%
Ansatz	80%

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	298.249,22	298.249,22
NFI x angesetzter BKF	734.838,30	
NFI x 35% x BKF Keller	27.577,20	<u>762.415,50</u>
Grundstückswert		1.060.664,72

4.12.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	691.000,00
Sachwert Gebäude	1.175.000,00
Außenanlagen	0,00
Küche	<u>0,00</u>
Sachwert	1.866.000,00
Ertragswert	1.271.000,00
Schätzwert	1.419.000,00

4.12.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde eine Teilsanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 80% anzusetzen. Der nach der PWM ermittelte Bodenwert beträgt rd. 45% des vom SV ermittelten Sachwertes Grund. Ein Grund kann darin liegen, dass der Hochrechnungsfaktor für den 8. Bezirk nur 3 beträgt. Der Bodenwert/m² beträgt rd. EUR 116.-. Dieser Wert liegt zwar deutlich über dem Wert des 2. Bezirks (EUR 87,2/m²), dort beträgt der Hochrechnungsfaktor jedoch 4,5. Der Gebäudewert liegt um rund 35% unter dem vom SV ermittelten Sachwert Gebäude. Aufgrund des deutlich höheren Sachwert Grund und auch des höheren Sachwert Gebäude liegt der vom SV ermittelte Sachwert um rund 75% über dem Wert nach PWM. Der Ertragswert liegt um rd. 20% über dem Grundstückswert laut PWM, der Schätzwert liegt rd. 34% darüber. Bei dieser Liegenschaft liegt der Wert laut PWM somit in allen Bereichen unter den vom SV ermittelten Werten, obwohl eine Teilsanierung stattgefunden hat.

4.13. Zinshaus in 1090 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche EG		1.016,00 m ²
Keller		96,00 m ²
Grundfläche Grundstück		422,00 m ²

4.13.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Einheitswert	21.656,00
Bodenwert/m ²	69,0392
Bodenwert	29.134,54 Euro
dreifacher Bodenwert	87.403,63 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	7,50
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%
Teilsanierung < 20 Jahre	80%
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%
Fertigstellung > 40 Jahre	30%
Ansatz	80%
Berechnung Grundstückswert:	
3-facher Bw x HF	655.527,20 655.527,20
NFI x angesetzter BKF	851.306,40
NFI x 35% x BKF Keller	39.513,60 <u>890.820,00</u>
Grundstückswert	1.546.347,20

4.13.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	593.000,00
Sachwert Gebäude	1.059.000,00
Außenanlagen	0,00
Küche	<u>0,00</u>
Sachwert	1.652.000,00
Ertragswert	1.427.000,00
Schätzwert	1.483.000,00

4.13.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde eine Teilsanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 80% anzusetzen. Der nach dem PWM ermittelte Bodenwert liegt rd. 10% über dem vom SV ermittelten Sachwert Grund. Der Hochrechnungsfaktor für den 9. Bezirk beträgt 7,5. Der Bodenwert/m² beträgt rd. EUR 69.- und liegt damit deutlich unter dem Wert der Liegenschaft im 2. Bezirk (EUR 87,2/m²) und auch der Liegenschaft im 8. Bezirk (EUR 116,3/m²). In diesen Bezirken sind die Hochrechnungsfaktoren jedoch geringer (4,5 bzw. 3). Der Gebäudewert liegt um rund 15% unter dem vom SV ermittelten Sachwert Gebäude. Trotz des geringeren Sachwertes Grund liegt der vom SV ermittelte Sachwert um rund 7% über dem Wert nach PWM. Der Ertragswert liegt um rd. 8% unter dem Grundstückswert laut PWM, der Schätzwert liegt rd. 5% darunter. Bei dieser Liegenschaft liegt der Wert laut PWM somit in den wesentlichen Bereichen über den vom SV ermittelten Werten. Hätte nicht nur eine Teilsanierung, sondern eine umfassende Sanierung stattgefunden, wäre der Abstand noch größer.

4.14. Zinshaus in 1150 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		820,00 m ²
Keller		95,00 m ²
Grundfläche Grundstück		387,00 m ²

4.14.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%	
Ansatz Keller	35%	
Einheitswert	20.566,41	
Bodenwert/m ²	50,8709	
Bodenwert	19.687,04	Euro
dreifacher Bodenwert	59.061,11	Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	1,50	
Baukostenfaktor	1.470,00	Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%	
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%	996.316,67
Teilsanierung < 20 Jahre	80%	814.771,67
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%	
Fertigstellung > 40 Jahre	30%	360.909,17
Ansatz	30%	
Berechnung Grundstückswert:		
3-facher Bw x HF	88.591,67	88.591,67
NFI x angesetzter BKF	257.654,25	
NFI x 35% x BKF Keller	14.663,25	<u>272.317,50</u>
Grundstückswert		360.909,17

4.14.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	451.000,00
Sachwert Gebäude	736.000,00
Sachwert	1.187.000,00
Ertragswert	831.000,00
Schätzwert	920.000,00

4.14.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde keine Sanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 30% anzusetzen. Der nach dem PWM ermittelte Bodenwert liegt rd. 80% unter dem vom SV ermittelten Sachwert Grund. Der Hochrechnungsfaktor für diese Liegenschaft im 15. Bezirk beträgt 1,5. Der Bodenwert/m² beträgt rd. EUR 50,87.- und liegt damit deutlich unter dem Wert der Liegenschaft im 2. Bezirk (EUR 87,2/m²) und auch der Liegenschaft im 8. Bezirk (EUR 116,3/m²). In diesen Bezirken sind die Hochrechnungsfaktoren jedoch höher (4,5 bzw. 3). Der niedrige Hochrechnungsfaktor führt somit auch zu einem geringen Grundwert.

Der vom SV ermittelte Sachwert Gebäude um rund 270% über dem Gebäudewert nach PWM. Der Ertragswert liegt um rd. 230% über dem Grundstückswert laut PWM, der Schätzwert liegt rd. 250% darüber. Bei dieser Liegenschaft liegt der Wert laut PWM somit in allen Bereichen sehr deutlich unter den vom SV ermittelten Werten.

4.15. Zinshaus in 1190 Wien

Baujahr	ca	1900
Wohnnutzfläche		605,00 m ²
Keller		100,00 m ²
Grundfläche Grundstück		388,00 m ²

4.15.1. Pauschalwertmodell

Ansatz für Basis Nutzfläche	100%
Ansatz Keller	35%
Einheitswert	19.912,36
Bodenwert/m ²	72,6728
Bodenwert	28.197,05 Euro
dreifacher Bodenwert	84.591,14 Euro
Hochrechnungsfaktor lt VO	7,00
Baukostenfaktor	1.470,00 Wien
Ansatz BKF bei MRG-Vollanwendung	71,25%
Umfassende Sanierung < 20 Jahre	100%
Teilsanierung < 20 Jahre	80%
Fertigstellung > 20 Jahre < 40 Jahre	65%
Fertigstellung > 40 Jahre	30%
Ansatz	30%

Berechnung Grundstückswert:

3-facher Bw x HF	592.137,97	592.137,97
NFI x angesetzter BKF	190.098,56	
NFI x 35% x BKF Keller	15.435,00	<u>205.533,56</u>
Grundstückswert		797.671,54

4.15.2. Sachverständigengutachten

Sachwert Grund	363.000,00
Sachwert Gebäude	<u>677.000,00</u>
Sachwert	1.040.000,00
Ertragswert	585.000,00
Schätzwert	699.000,00

4.15.3. Analyse

Bei dieser Liegenschaft wurde keine Sanierung im Sinne der GrWV durchgeführt. Der mit dem BKF ermittelte Gebäudewert ist somit mit 30% anzusetzen. Der nach dem PWM ermittelte Bodenwert liegt rd. 60% über dem vom SV ermittelten Sachwert Grund. Der Hochrechnungsfaktor für den 19. Bezirk beträgt 7. Der Bodenwert/m² beträgt rd. EUR 72,7.-. und liegt damit deutlich unter dem Wert der Liegenschaft im 2. Bezirk (EUR 87,2/m²) und auch der Liegenschaft im 8. Bezirk (EUR 116,3/m²). In diesen Bezirken sind die Hochrechnungsfaktoren jedoch geringer (4,5 bzw. 3). Vergleichbar mit dem 9. Bezirk führt der hohe Hochrechnungsfaktor zu einem hohen Grundwert.

Der Gebäudewert liegt um rund 70% unter dem vom SV ermittelten Sachwert Gebäude. Trotz des geringeren Sachwertes Grund liegt der vom SV ermittelte Sachwert um rund 30% über dem Wert nach PWM. Der Ertragswert liegt um rd. 27% unter dem Grundstückswert laut PWM, der Schätzwert liegt rd. 12% darunter. Bei dieser Liegenschaft liegt der Wert laut PWM somit in den wesentlichen Bereichen über den vom SV ermittelten Werten.

5. Ergebnis

Bei allen in dieser Arbeit analysierten Einfamilienhäusern führt der IPS zum geringsten Grundstückswert. Der Abstand fällt idR deutlich aus. Allerdings ist die Zuordnung der Liegenschaften zu einer Wohnwertkategorie in vielen Fällen nicht eindeutig möglich. Anpassungen der Ergebnisse können daher erforderlich sein. In Fällen, für die SV-Gutachten vorhanden waren, haben diese zu den ganz klar am höchsten liegenden Werten geführt.

Ganz im Gegensatz zu den Einfamilienhäusern führen die auf die PWM gestützten Berechnungen bei den Eigentumswohnungen zu den geringsten Grundstückswerten. Diese liegen insbesondere dann sehr deutlich unter dem Wert nach IPS, wenn sie älter als 20 Jahre sind und keine umfassende Sanierung oder Teilsanierung vorgenommen wurde. Ein Zuwarten mit einer Transaktion um – je nach Alter der Liegenschaft – auch nur ein Jahr kann das Ergebnis der PWM sehr stark beeinflussen. Die Eigentumswohnungen sind deutlich einfacher im IPS zu kategorisieren. Allerdings sind diese Kategorien nicht so stark differenziert wie es erforderlich wäre, um den Zustand einer Wohnung im gleichen Ausmaß wie bei der PWM zu berücksichtigen. In Fällen, für die SV-Gutachten vorhanden waren, haben diese zu den ganz klar am höchsten liegenden Grundstückswerten geführt.

Bei den Zinshäusern hat der Vergleich mangels Anwendbarkeit des IPS zwischen der PWM und den vom SV ermittelten Werten stattgefunden. Eine Tendenz in die Richtung, dass die PWM zu einem geringeren Grundstückswert als ein SV-Gutachten führt, lässt sich zwar erkennen. Diese ist stärker ausgeprägt, wenn bei einem Gebäude in den letzten 20 Jahren weder eine umfassende Sanierung noch eine Teilsanierung vorgenommen wurden. Allerdings kann es auch in solchen Fällen vorkommen, dass auf Grund der geringen Ertragsfähigkeit der Ertragswert und damit auch der gemeine Wert unter den nach der PWM ermittelten Werten liegen. Mit einem hohen Grundwert muss insbesondere in Bezirken gerechnet werden, für die die GrWV bei einem ohnedies schon hohen Bodenwertanteil im Einheitswert einen hohen Hochrechnungsfaktor vorsieht. Hat ein Zinshaus, das in den letzten 20 Jahren nicht umfassend saniert oder teilsaniert wurde, dennoch eine hohe Ertragskraft, so wird die PWM wohl regelmäßig zu einem deutlich geringeren Grundstückswert führen. Eine systematische Erfassung von in den einzelnen Wohneinheiten vorgenommenen Sanierungsaufwendungen ist somit unumgänglich, wenn die Möglichkeit, einen geringen Grundstückswert fundiert zu errechnen, wahrgenommen werden soll. Für

derartige Überlegungen ist immobilienwirtschaftliches Wissen erforderlich, weshalb die Einbeziehung eines Spezialisten jedenfalls ratsam erscheint.

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1) Baukostenfaktoren	Seite 21
Tabelle 2) Altersminderung	Seite 22
Tabelle 3) Einbau/Austausch Heizungsanlagen	Seite 66
Tabelle 4) Einbau/Austausch Elektro-, Gas, Wasser- oder Heizungsinstallationen	Seite 67
Tabelle 5) Einbau/Austausch Badezimmer.....	Seite 68
Tabelle 6) Austausch Fenster.....	Seite 69

Abkürzungsverzeichnis

BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BKF	Baukostenfaktor
Bw	Bodenwert
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuerrichtlinie 2000
Ew	Einheitswert
GrESt	Grunderwerbsteuergesetz
GrWV	Grundstückswertverordnung
gWI	gute Wohnlage
idF	in der Fassung
IPS	Immobilienpreisspiegel
NFI	Nutzfläche
nWI	normale Wohnlage
ÖStZ	Österreichische Steuerzeitung
PWM	Pauschalwertmodell
RdW	Recht der Wirtschaft
Rz	Randzahl
sgWI	sehr gute Wohnlage
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
UmgrStG	Umgründungssteuergesetz
VwGH	Verwaltungsgerichtshof

Literaturverzeichnis

Monographien, Kommentare und Sammelwerke

- Beiser Reinhold (2015): Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr neu, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien
- Beiser Reinhold (2015): Praxisfälle zur Steuerreform, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien
- Bienert Sven, Funk Margret (2009): Immobilienbewertung Österreichs, Edition ÖVI Immobilienakademie – ÖVI Immobilienakademie Betriebs-GmbH, Wien
- Bodis/Fiala/Lattner/Ofner, Änderungen im Grunderwerbsteuergesetz, in Mayr/Lattner/Schlager (Hrsg), Steuerreform 2015/16, SWK-Spezial (2015), Linde, Wien
- Erläuternde Bemerkungen zur OIB-Richtlinie 6, Energieeinsparung und Wärmeschutz aus April 2007
- Gaier Richard (2013): Handbuch Gebühren und Verkehrsteuern, Manz, Wien.
- Immobilienpreisspiegel WKO 2015
- Jakom/Vock Einkommensteuergesetz Kommentar 2016, Linde Wien
- Kranewitter Heimo (2010): Liegenschaftsbewertung, 6. Aufl., Manz, Wien
- Mayr Gunter, Lattner Christa, Schlager Christoph (2015): Steuerreform 2015/16, Steuer- und Wirtschaftskartei-Spezial, Linde, Wien
- OIB-Richtlinien, Begriffsbestimmungen, Ausgabe Oktober 2011
- Pech, Skriptum Bautechnik II, TU-Immobilien Management und Bewertung Lehrgang 2013/15
- Prodinger/Ziller, Immobilienbewertung im Steuerrecht² (2014), Linde, Wien
- Prodinger Christian, Ziller Manuela (2014): Immobilienbewertung im Steuerrecht, 2. Aufl., Linde, Wien
- Stabentheiner Johannes (2005): LBG Liegenschaftsbewertungsgesetz, 2. Aufl., Manz, Wien
- Stingl Walter, Nidetzky Gerhard (2016): Handbuch Immobilien & Steuern, Manz, Wien
- Takacs Peter (2009): Grunderwerbsteuergesetz 1987, 5. Aufl., Manz, Wien
- wohnfonds wien, thermisch energetische Wohnhaussanierung, geförderte Wohnhaussanierung, Sept. 2015

- Wundsam Walter, Zöchling Hans, Huber Paul, Kuhn Wolfgang (2015): Umgründungssteuergesetz, 5. Aufl, Manz, Wien
- Zormann in Kovar/Wahrlich/Zormann (Hrsg), Übertragung und Vermietung von Immobilien (2016), Linde, Wien

Aufsätze:

- Bergmann S., Neue GrESt-Begünstigung für Umgründungen, SWK 2016, 13, Linde, Wien
- Bodis/Varro, GrESt neu: Anteilsübertragung und Anteilsvereinigung (§ 1 Abs 2a und 3 GrEStG), RdW 1/2016, 55, LexisNexis, Wien
- Brauner, Grunderwerbsteuer NEU ab 1.1.2016, in WT 2015, 334, VWT, Wien
- Hirschler/Schimmer, Anteilsvereinigung und -übertragung nach § 1 Abs 2a GrEStG und § 1 Abs 3 GrEStG bei Umgründungsvorgängen nach dem StRefG 2015/16, ÖStZ 23/2015, 690, LexisNexis, Wien
- Malainer/Staribacher, Grunderwerbsteuer neu: Die neue Grundstückswertverordnung 2016, Immolex 2016, 6, Manz, Wien
- Ofner, Grundstückswertverordnung 2016 in Begutachtung, ÖStZ 23/2015, 680, LexisNexis, Wien
- Varro, GrEStG Neu: Anteilsvereinigung in der Unternehmensgruppe verfassungswidrig?, RdW 2016/106, LexisNexis, Wien