

- Der Vergleichswert ist bei bebauten Grundstücken wegen der meisthin schlechten Vergleichbarkeit allenfalls als Kontrollwert für den Ertragswert heranzuziehen. Er mag auch bei der Errechnung des Grundanteiles eine Rolle spielen.
- Der Sachwert ist sinnvollerweise nicht anwendbar.
- Mischwerte sind ebenfalls abzulehnen, da sie per se eine Schätzungsungenauigkeit enthalten und durch die Beimengung unpassender Werte (Sachwert) der Verkehrswert nicht sinnvoll ermittelbar ist. Ertragssteigerungspotentiale sind durch korrekte Errechnung des Ertragswertes und nicht durch Sachwertbeimengungen zu berücksichtigen.
- Eine davon abweichende Praxis in der Immobilienbewertung führt dazu, dass entsprechende Gutachten als unschlüssig nicht anerkannt werden; die Anwendung gegenläufiger Praktiken erscheint daher kontraproduktiv.

J. Bewertung mit dem Grundstückswert

1. Gesetzliche Regelung

Mit Wirkung ab 1.1.2016 wurde das Grunderwerbsteuergesetz (nach einer Grobnovelle 2014) erneut novelliert. Neben Änderungen beim Tarif und bei den Steuerbefreiungen bzw bei Freibeträgen⁴⁵⁷ wurde insbesondere in § 4 die Bemessungsgrundlage neu geregelt.

Nach der alten Rechtslage war primär die Gegenleistung ausschlaggebend. Um nun entgegen der tatsächlich vereinbarten Gegenleistung die Aufnahme einer vordergründig geringeren Gegenleistung zwecks Reduktion der Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr hintanzuhalten, wurde ab 2014 geregelt, dass mindestens der gemeine Wert die Gegenleistung bildet.

Soweit bestimmte Erwerbe im Familienkreis stattgefunden haben, wurde nach wie vor auf den Einheitswert abgestellt.

Nach der Neuregelung ist grundsätzlich nach wie vor die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen, wobei auf die detaillierte Definition des § 5 GrEStG verwiesen wird. Allerdings regelt § 4 Abs 1 GrEStG auch, dass die Steuer mindestens vom Grundstückswert berechnet wird.

Soweit eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs 2a und Abs 3 GrEStG respektive eine Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz stattfindet, ist die Grunderwerbsteuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.

Bedeutsam ist, dass der Grundstückswert nun ein eigener und neuer Wert ist, der eigens für das Grunderwerbsteuergesetz definiert wird. Dabei lässt sich aus dem Gesetzestext und den Erläuterungen wohl erkennen, dass grundsätzlich auch dieser eigene Grundstückswert dem gemeinen Wert, also im Wesentlichen dem Verkehrswert des Grundstückes, tendenziell entsprechen soll.

⁴⁵⁷ Vgl § 7 und § 3 Grunderwerbsteuergesetz.

§ 4 Abs 1 GrEStG regelt daher auch, dass immer dann, wenn ein Steuerschuldner nachweist, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der Grundstückswert, dieser gemeine Wert als Grundstückswert und somit als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage angesehen werden kann. Erfolgt der Nachweis des niedrigeren gemeinen Wertes durch Vorlage eines Schätzgutachtens, das von einem allgemein beideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

Dies bedeutet also systematisch, dass zunächst der Grundstückswert nach dem Grunderwerbsteuergesetz zu ermitteln ist, wobei hilfsweise stets ein (niedrigerer) abweichender gemeiner Wert nachgewiesen werden kann.

Der Grundstückswert wird nach zwei verschiedenen Methoden errechnet:

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs 2 BewG und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes.

In § 4 Abs 1 GrEStG wird der Bundesminister für Finanzen ermächtigt, durch Verordnung die näheren Umstände und Modalitäten für die Errechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes sowie für den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Zweck dieser Verordnung ist es, bei der Wertermittlung des Grundstückes nicht jeweils den Wert des Grundstückes, in aller Regel wohl durch Sachverständigen-gutachten, ermitteln zu müssen, sondern auf eine pauschale Ermittlungsmethode zurückgreifen zu können. Damit will die Finanzverwaltung die Wertermittlung für die Grunderwerbsteuer vereinfachen.

Eine derartige Verordnung ist mit Wirkung ab 1.1.2016 auch ergangen.⁴⁵⁸ Die entsprechenden Regelungen der Verordnung sollen nun zunächst dargestellt werden. Im Anschluss daran sollen diese Bewertungen mit den dargestellten steuerlichen Bewertungsvorschriften für die Immobilienbewertung verglichen werden und auf allfällige Problembereiche hingewiesen werden.

2. Grundstückswertverordnung (GrWV)

In Präzisierung des Gesetzes kennt die Verordnung zwei Methoden der Grundstückswertermittlung, nämlich einerseits das Pauschalwertmodell⁴⁵⁹ und andererseits das Immobilienpreisspiegelmodell.⁴⁶⁰ In § 1 der Verordnung wird ausdrücklich festgehalten, dass die Ermittlungsmethode (für jede wirtschaftliche Einheit

458 BGBl II 2015/442.

459 § 2 GrWV.

460 § 3 GrWV.

gemäß § 2 BewG) frei gewählt werden kann. Dies bedeutet, dass es durchaus zulässig ist, den Wert eines Grundstückes nach beiden Methoden zu ermitteln und dann – sozusagen nach außen hin – den niedrigeren Wert vorzulegen. Allerdings sollte ex logo die Wertermittlung an sich zu einem ähnlichen Ergebnis führen. Wie sich zeigt, wird gerade beim Pauschalwertmodell teilweise eine derart grobe Pauschalierung durchgeführt, dass der sich ergebende Wert vom realistischen Wert deutlich abweichen muss.

a) Pauschalwertmodell

Beim Pauschalwertmodell sind zunächst der Grundwert und der Gebäudewert separat nach unterschiedlichen Methoden zu ermitteln und danach sind die Werte zu addieren.

Hinsichtlich des Grundwertes schreibt die Verordnung vor, dass zunächst der anteilige dreifache Bodenwert heranzuziehen ist. Dabei ist die entsprechende Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter zu multiplizieren. Abzustellen ist dabei auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt. Dieser Wert kann elektronisch über FinanzOnline abgefragt werden.

Die Verordnung knüpft daher zunächst wieder an den (dreifachen) Einheitswert im Sinne des Bodenwertes an. Allerdings wird dieser dreifache Bodenwert mit bestimmten Faktoren hochgerechnet, die in einer Anlage zu § 2 Abs 2 Z 2 VO (siehe Anhang IV) angeführt sind. Die entsprechenden Faktoren sollen nun eine Hochrechnung auf den tatsächlichen Verkehrswert des Grund und Bodens nach sich bringen. Nach den Erläuterungen wurde dabei auf die amtliche Kaufpreissammlung in der Finanzverwaltung und auf sonstige zugängliche Unterlagen Rücksicht genommen.

Die Faktoren unterscheiden dabei zunächst nach Gemeinden mit mehr als 100.000 Einwohnern (dies betrifft 2016 die Landeshauptstädte Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck), für die nach einzelnen Bezirken Hochrechnungsfaktoren dargeboten werden.

Weiters werden für Gemeinden mit weniger als 100.000 Einwohnern jeweils für die gesamte Gemeinde Hochrechnungsfaktoren dargestellt. Dabei nehmen diese Faktoren offensichtlich nicht nur auf das Preisgefüge in der jeweiligen Gemeinde Rücksicht. Vielmehr werden auch die unterschiedlichen Bodenwerte einbezogen. Anders wäre es nicht erklärbar, dass Gemeinden, die für sehr hochpreisige Grundstücke bekannt sind, ähnliche oder niedrigere Hochrechnungsfaktoren wie/als viel niedrigpreisigere Gemeinden haben. Denkbar ist auch, dass unterschiedliche Bodenwerte gegeben sind.

Multipliziert man nun den dreifachen Bodenwert pro Grundfläche mit dem jeweiligen Hochrechnungsfaktor, so erhält man den Grundwert.

Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über mehrere Gemeinden, sind zunächst die Grundflächenanteile für die jeweilige Gemeinde zu ermitteln und dann mit den jeweiligen Hochrechnungsfaktoren pro Gemeinde zu multiplizieren.

Für die Berechnung des Gebäudewertes ist zunächst die anteilige Nutzfläche, wenn diese nicht bekannt ist, die um 30 % gekürzte anteilige Bruttogrundrissfläche zu errechnen.⁴⁶¹ Diese ist mit einem Baukostenfaktor zu multiplizieren, wobei dieser Baukostenfaktor je nach Art des Gebäudes auch nur in einem bestimmten Prozentausmaß anzuwenden ist. Der so ermittelte Wert ist allerdings je nach Fertigstellungszeitpunkt des Gebäudes (Alter) und erfolgter Sanierung auch nur in einem bestimmten Prozentausmaß anzuwenden.

Als Nutzfläche gilt die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärken 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 berücksichtigen.⁴⁶² Die Fläche des Kellers ist im Ausmaß von 35 % anzusetzen, es sei denn, es liegt nachweislich ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- oder Geschäftszwecke vor. Als Keller wird dabei eine bauliche Anlage definiert, die ganz oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt. Die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugabstellplatzes ist ebenfalls im Ausmaß von 35 % anzusetzen.

Die Verordnung führt aus, dass ein anderer Wert als die Nutzfläche nur dann verwendet werden kann, wenn die Nutzfläche nicht bekannt ist. Was genau heißt, dass die Nutzfläche nicht bekannt sein darf, wird nicht erläutert. Die Nutzfläche kann klarerweise immer durch Abmessen bekannt gemacht werden. Es könnte gemeint sein, dass die Nutzfläche immer dann heranzuziehen ist, wenn sie anhand von vorhandenen Plänen halbwegs einfach ermittelt werden kann.⁴⁶³

Ist die Nutzfläche eben nicht bekannt, kann hilfsweise auch die Bruttogrundrissfläche⁴⁶⁴ herangezogen werden. Als Bruttogrundrissfläche wird jene Fläche definiert, welche sich aus der Summe aller Grundrissflächen aller Grundrissebenen eines Gebäudes errechnet. Die Grundrissfläche ist die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschosses. Ein unausgebauter Dachboden stellt wiederum keine Grundrissebene dar. Ein Kellergeschoss ist zur Hälfte anzusetzen. Soweit die Bodenfläche einer Garage Teil einer Grundrissebene ist, ist sie bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen.

461 Zu diversen Sonderproblemen hinsichtlich des Anteils, insb bei Mehrparteienobjekten, siehe *Varro*, SWK 2016, 908 (insb 4.2. und 4.3.1.).

462 Verfassungsrechtliche Bedenken wegen einer sachlichen Unterscheidung äußert *Varro*, SWK 2016, 908 (4.3.2.).

463 Nach *Varro*, SWK 2016, 908 liegt eine eigenständige Berechnungsart vor, sodass der Wert nie bekannt sein kann. Es soll dann letztlich ein Wahlrecht bestehen.

464 § 2 Abs 3 Z 1 lit b GrWV.

Die sich so errechnende Bruttogrundrissfläche ist um 30 % zu kürzen. Mit der Kürzung soll nach den Erläuterungen berücksichtigt werden, dass die Bruttogrundflächen auch Flächen umfasst, die nicht zur Nutzfläche gehören (Stiegenhaus).

Auf die derart ermittelte Fläche wird nun der Baukostenfaktor angewendet, der je nach Bundesland einen bestimmten Wert pro Quadratmeter erreicht. Die Verordnung nennt folgende Werte:

Bundesland	Baukosten pro m ² in EUR
Wien	1.470
Niederösterreich	1.310
Burgenland	1.270
Oberösterreich	1.370
Salzburg	1.550
Tirol	1.370
Vorarlberg	1.670
Steiermark	1.310
Kärnten	1.300

Allerdings ist der Baukostenfaktor vor Multiplikation mit der Fläche noch in einem prozentuellen Ausmaß zu kürzen.

Der Baukostenfaktor ist im folgenden Ausmaß anzusetzen:

- bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gilt, mit 100 %
- bei Fabriksgebäuden, Werkstättegebäuden und Lagerhäusern, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstücks sind, mit 60 %
- bei einfachsten Gebäuden (zB Glashäusern, Kalthallen, Gerätehäusern oder nicht ganzjährig bewohnte Schrebergartenhäusern) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise mit 25 %
- bei allen anderen Gebäuden mit 71,25 %.

Daher sind neben Baukosten auch die Bauart des Gebäudes und der Verwendungszweck zu berücksichtigen. Nach den Erläuterungen sollen damit unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauern der jeweiligen Gebäudeart bzw Gebäudeverwendung berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der Wohngebäude wird unterschieden zwischen mietzinsbeschränkten Gebäuden und anderen Gebäuden. Hinsichtlich der mietzinsbeschränkten Gebäude kommt offensichtlich eine Art Ertragswertmethode zur Anwendung, da