
Dr. Christa Lattner

Leiterin der Gruppe VI/B (Materielles Steuerrecht) und der Abteilung VI/5 (Gebühren und Verkehrsteuern)
im Bundesministerium für Finanzen

HR Dr. Alexander Schmidt

Vizepräsident des Handelsgerichts Wien;
Syndikus des Hauptverbandes der Gerichtssachverständigen

Der Grundstückswert in der Grunderwerbsteuer

1. Entwicklung vom Einheits- zum Grundstückswert

1.1. Rechtslage bis zum 1. 6. 2014

Bis zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) durch das BGBl I 2014/36 war die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu ermitteln. § 4 Abs 2 GrEStG zählte abschließend jene Fälle auf, bei denen die Grunderwerbsteuer nicht vom Wert der Gegenleistung, sondern vom ein- oder dreifachen Einheitswert zu berechnen war (insbesondere bei Schenkungen und Erbschaften).

Diese Bezugnahme auf den Einheitswert war dem VfGH jedoch ein Dorn im Auge und er hob § 6 GrEStG mit Erkenntnis vom 27. 11. 2012, G 77/12, als verfassungswidrig auf. Seine Bedenken richteten sich dabei nicht gegen das System der Einheitsbewertung von Liegenschaften an sich, sondern gegen den Umstand, dass die einem solchen System inhärente periodische Aktualisierung dieser Werte so lange unterblieben sei, dass die historischen Einheitswerte mit den aktuellen Verkehrswerten in keinem vorhersehbaren Verhältnis mehr stünden. Die verfassungsrechtlichen Bedenken hätten sich (nur) deswegen ergeben, weil eine annähernde Äquivalenz der Bemessungsgrundlagen wegen des Verzichts auf die Aktualisierung der Einheitswerte nicht mehr gegeben sei und auch durch pauschale Zuschläge oder Vervielfacher nicht mehr hergestellt werden könne. Gleichzeitig unterstrich der VfGH, dass es dem Gesetzgeber erlaubt sei, einfache und leicht handhabbare Regelungen zu treffen und einen unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwand zu vermeiden. Es sei dem Gesetzgeber also nicht verwehrt, ein Bewertungsverfahren zu wählen, das verwaltungsökonomischen Anforderungen gerecht werde und mit Typisierungen und Schätzungen arbeite.

1.2. Rechtslage vom 1. 6. 2014 bis zum 31. 12. 2015

Mit der Novelle BGBl I 2014/36 wurden zum 1. 6. 2014 im GrEStG zwei zentrale Prinzipien verankert: einerseits das Prinzip der Gegenleistung, mindestens gemeiner Wert, und andererseits das Familienverbandsprinzip. Das erste Prinzip legte fest, dass als Mindest- oder Ersatzbemessungsgrundlage (wenn also keine Gegenleistung vorhanden oder die Gegenleistung niedrig ist) der gemeine Wert heranzuziehen ist. Das zweite Prinzip besagte, dass der

ein- bzw dreifache Einheitswert – in Anlehnung an das Gerichtsgebührengesetz (GGG) – grundsätzlich nur noch bei Erwerben im Familienverband zur Anwendung kommt, allerdings für jeden Erwerbsvorgang, gleichgültig, ob er entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Diese Begünstigung wurde noch dadurch „aufgedoppelt“, dass bei allen Erwerben im Familienverband der niedrigere Grunderwerbsteuersatz von 2 % angewendet wurde. Infolge dieser Koppelung zweier Begünstigungen wurden Erwerbsvorgänge im Familienverband in diesen gut eineinhalb Jahren absolut und relativ nur gering steuerlich belastet, weshalb ein Zurückgreifen auf das bestehende Einheitswertsystem seitens des Gesetzgebers als verfassungsrechtlich unbedenklich angesehen wurde.

1.3. Rechtslage seit dem 1. 1. 2016

Durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 2015/118, kam es zu einer umfassenden Umgestaltung des GrEStG, wobei die Neuerungen von der Erweiterung sowohl der Grunderwerbsteuerpflichtigen als auch der steuerbefreiten Tatbestände über die Bemessungsgrundlage zum Tarif bis hin zu verschiedenen Begleitmaßnahmen reichten.

Der Grundsatz, dass als primäre Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer die Gegenleistung heranzuziehen ist, wurde nicht geändert; als Mindest- oder Ersatzbemessungsgrundlage wurde aber anstelle des gemeinen Wertes der sogenannte Grundstückswert eingeführt. Bei Grundstücken des Grundvermögens gemäß § 51 Bewertungsgesetz (BewG) – also bei allen Grundstücken, ausgenommen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke – ist daher die Anwendung des Einheitswertes seit dem 1. 1. 2016 Geschichte.

2. Grundstückswert – Wesen und Anwendungsfälle

2.1. Wesen

Zahlreiche Vorschläge für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage insbesondere bei unentgeltlichen Erwerbsvorgängen waren diskutiert worden, von der Verpflichtung, den (gemeinen) Wert eines Grundstücks für jeden Einzelfall durch den Steuerpflichtigen angeben zu lassen, bis hin zur Durchführung einer neuen Hauptfeststellung. Klar war,

welche Kriterien die neue Bemessungsgrundlage erfüllen muss:

- objektive, transparente und nachvollziehbare Ermittlung;
- geringer Diskussionsbedarf bei einzelnen Merkmalen;
- im Durchschnittsfall ohne oder mit nur geringen zusätzlichen Kosten ermittelbar;
- Vorhersehbarkeit der Steuerbelastung;
- Verfassungskonformität;
- Erhalt der relativ hohen Selbstberechnungsquote.

Dies führte dazu, dass sich der Gesetzgeber dazu entschieden hat, mit dem neuen Grundstückswert einen nur für Zwecke der Grunderwerbsteuer zu ermittelnden Wert zu schaffen, der nicht vom gemeinen Wert abgeleitet ist, aber doch einen pauschalen Näherungswert darstellt, und der im Durchschnittsfall von den Steuerpflichtigen oder ihren Parteienvertretern selbst errechnet werden kann.

2.2. Anwendungsfälle

Der Grundstückswert kommt bei allen unentgeltlichen Erwerbsvorgängen (dies betrifft vor allem Erbschaften und Schenkungen ohne Gegenleistung) und beim unentgeltlichen Teil von teilentgeltlichen Erwerben (das sind Erwerbe, bei denen die Gegenleistung mehr als 30 % und maximal 70 % des Grundstückswertes beträgt) zum Tragen.

Darüber hinaus ist der Grundstückswert in folgenden Fällen – ungeachtet, ob es eine Gegenleistung gibt oder nicht – der Besteuerung zugrunde zu legen:

- Erwerb unter Lebenden durch Personen des Familienverbandes im Sinne des § 26a GGG;¹
- qualifizierter Gesellschafterwechsel gemäß § 1 Abs 2a GrEStG;
- Anteilsübertragungen und -vereinigungen gemäß § 1 Abs 3 GrEStG;
- Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz (UmgrStG).

Ist in anderen Fällen eine Gegenleistung zwar vorhanden, aber nicht ermittelbar, dann ist ebenfalls der Grundstückswert heranzuziehen.

3.2.2. Grundwert

(anteilige) Grundfläche	Bodenfläche des übertragenen Grundstücks bzw des Anteils daran (zB laut Grundbuch oder Einheitswertbescheid); bei Eigentumswohnungen errechnet sich die anteilige Bodenfläche durch Anwendung des Nutzwertanteils auf die gesamte Bodenfläche.
Bodenwert	Durchschnittlicher Wert laut Einheitswertberechnungsblatt bzw Einheitswertbescheid, und zwar ohne Kürzungen (zB um einen Bebauungsabschlag) oder pauschale Erhöhungen im Sinne des BewG. Es ist somit der Wert, der der letzten Hauptfeststellung des Grundvermögens zugrunde liegt, in die Formel einzusetzen.

3. Arten der Ermittlung des Grundstückswertes

3.1. Vorbemerkung

§ 4 Abs 1 GrEStG eröffnet in Verbindung mit der Grundstückswertverordnung (GrWV), BGBl II 2015/442, zwei vereinfachte Ermittlungsmöglichkeiten, nämlich die Berechnung anhand des sogenannten Pauschalwertmodells (siehe Punkt 3.2.) und die Anwendung eines geeigneten Immobilienpreisspiegels (siehe Punkt 3.3.). Außerdem steht es dem Steuerpflichtigen frei, den geringeren gemeinen Wert gegenüber der Abgabenbehörde nachzuweisen (siehe Punkt 3.4.).

3.2. Pauschalwertmodell

3.2.1. Allgemeines

Als vereinfachte pauschale Wertermittlungsmöglichkeit gewährleistet das Pauschalwertmodell in der weitaus überwiegenden Anzahl an Fällen eine einfache Selbstberechnung sowie die Vorhersehbarkeit der Grunderwerbsteuerbelastung. Auf der Internetseite des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) wird dazu ein Grundstückswertrechner zur Verfügung gestellt.²

Die Berechnungsformel lautet:

$$\text{Grundstückswert} = \text{Grundwert} + \text{Gebäudewert}$$

Grundwert = (anteilige) Grundfläche x dreifacher Bodenwert pro Quadratmeter x Hochrechnungsfaktor

Gebäudewert = (anteilige) Nutzfläche bzw Bruttogrundrissfläche des Gebäudes x Baukostenfaktor (je nach Alter, Art und Sanierungszustand des Gebäudes)

Das Pauschalwertmodell kann auch in jenen Fällen angewendet werden, bei denen es zur Übertragung eines Gebäudes bzw Gebäudeteils ohne Grund und Boden kommt (zB Superädifikat, land- und forstwirtschaftliches Gebäude, soweit es nicht im land- und forstwirtschaftlichen Einheitswert enthalten ist); hier wird nur der Gebäudewert errechnet.

Die einzelnen Komponenten der Berechnungsformel werden in den folgenden Tabellen näher erläutert.

Der Grundstückswert in der Grunderwerbsteuer

Bodenwert	Ist der Bodenwert nicht bekannt, kann ihn der Steuerpflichtige oder sein Parteienvertreter im Wege der Akteneinsicht elektronisch beim zuständigen Lagefinanzamt erfragen, indem er in FinanzOnline unter „Eingaben/Anträge/Sonstige Anträge“ das Feld „Bescheidkopie des Einheitswertbescheides/Bodenwertabfrage“ anklickt und befüllt. Dabei ist unter anderem die Steuernummer desjenigen anzugeben, dem die wirtschaftliche Einheit zuzurechnen ist. Seitens des zuständigen Lagefinanzamtes werden dann sowohl der Bodenwert als auch der Einheitswert bekannt gegeben.
Hochrechnungsfaktor	Relation zwischen dem durchschnittlichen Bodenwert (zum 1. 1. 1973) und dem durchschnittlichen aktuellen Verkehrswert pro Quadratmeter (pro Gemeinde bzw in Wien, Graz, Linz, Salzburg und Innsbruck pro Bezirk bzw pro Stadtteil). Die Hochrechnungsfaktoren sind in der Anlage zur GrWV angeführt. Die Methode der Hochrechnung des im Einheitswertbescheid enthaltenen (anteiligen) Bodenwertes ermöglicht, dass die in diesem Wert berücksichtigte individuelle Grundstückslage (zB an einem See oder an einer Autobahn) auf den hochgerechneten Wert durchschlägt.

3.2.3. Gebäudewert

(anteilige) Nutzfläche	Angelehnt an die Definitionen im Wohnungseigentumsgesetz 2002 (WEG 2002) und Mietrechtsgesetz (MRG) umfasst die Nutzfläche die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich Wandstärken, Durchbrechungen und Ausnehmungen. Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum sind nicht zu berücksichtigen. Die Fläche des Kellers ist mit 35 % anzusetzen; ein niedrigerer Prozentsatz kann genommen werden, wenn die Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke nachweislich nur in einem geringeren Ausmaß gegeben ist (zB bei Schimmelbefall und Feuchtigkeit in einem alten Wiener Zinshauskeller). Garagen und Kfz-Abstellplätze sind ebenfalls nur mit 35 % anzusetzen; für Kfz-Abstellplätze innerhalb des Gebäudes (zB Tiefgarage) kann pauschal auch eine Nutzfläche von 12 m ² gewählt werden. Für Kfz-Abstellplätze im Freien (Parkplatz, Carport) ist kein Gebäudewert zu ermitteln.
Bruttogrundrissfläche	Ist die Nutzfläche nicht bekannt, kann ersatzweise die Bruttogrundrissfläche herangezogen werden. Dies ist die Summe der Grundrissflächen aller Grundrissebenen und stellt im Ergebnis eine pauschalierte annäherungsweise Nutzflächenermittlung dar. Vom errechneten Wert ist ein Abschlag in Höhe von 30 % für Nicht-Nutzflächenteile vorzunehmen.
Gebäude	Der Begriff „Gebäude“ bestimmt sich nach der Verkehrsauffassung. ³ Als Gebäude gilt danach jedes Bauwerk, das durch räumliche Umfriedung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährt, den Eintritt von Menschen gestattet (auch wenn es zur dauerhaften Wohnnutzung nicht geeignet oder bestimmt ist), mit dem Boden fest verbunden und von einiger Beständigkeit ist. ⁴ Ausgehend von dieser Definition kann ein Rohbau ohne Dach mangels vollständiger räumlicher Umfriedung noch nicht als Gebäude qualifiziert werden, weshalb kein Gebäudewert zu ermitteln ist. Sobald der Rohbau ein Dach hat, wird er zum einfachsten Gebäude. Ab Beginn der Nutzung oder ab Erfüllen der Voraussetzungen für die Benutzungsbewilligung bzw Fertigstellungsanzeige ist das Gebäude nach den allgemeinen Grundsätzen des § 2 Abs 3 GrWV (Wohnzwecke etc) zu bewerten. Ein Gebäudewert ist nicht mehr zu ermitteln, wenn das Gebäude aus allgemeiner Sicht für keinerlei Zwecke mehr verwendet werden kann („Ruine“), wobei diese objektive Abbruchreife entsprechend nachgewiesen oder glaubhaft gemacht werden muss.
Baukostenfaktor	Die Baukostenfaktoren werden pro Bundesland festgelegt und leiten sich aus den durchschnittlichen Baupreisen ab, wobei Daten der Statistik Austria zugrunde gelegt wurden. Grundsätzlich ist der volle Baukostenfaktor in die Formel einzusetzen; je nach Bauweise und Nutzung eines Gebäudes gibt es jedoch verschieden hohe Ansätze der Baukostenfaktoren, um die unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudeart/-verwendung berücksichtigen zu können. Die Höhe des Ansatzes ist daher abhängig von der Gebäudeart, dem Gebäudealter und dem Sanierungszustand.

Baukostenfaktor	Auf abgrenzbare Gebäudeteile (zB Eigentumswohnungen oder Zubauten) sind gegebenenfalls unterschiedliche Ansätze anzuwenden, ansonsten gilt das Überwiegensprinzip. Dies ist etwa dann von Bedeutung, wenn ein Gebäude sowohl Wohnzwecken als auch anderen Zwecken dient, wenn an ein älteres Gebäude ein Zubau errichtet wird oder wenn nur abgrenzbare Gebäudeteile umfassend oder teilweise saniert werden.		
Art des Gebäudes	Gebäude für Wohnzwecke (ausgenommen Gebäude, die dem Anwendungsbereich für den Richtwert- oder Kategoriemietzins unterliegen, auch wenn sie nicht vermietet werden): 100 % Fabrikgebäude, Werkstättegebäude und Lagerhäuser, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabrikgrundstücks sind: 60 % Einfachste Gebäude (das sind Gebäude mit eingeschränkter sachlicher oder zeitlicher Nutzbarkeit, mit wenig werthaltigen Baumaterialien und eingeschränktem Schutz vor der Witterung usw) sowie behelfsmäßige Bauweise: 25 % Alle anderen Gebäude: 71,25 %		
Alter des Gebäudes	Ansatz	Allgemein	Einfachste Bauten
	100 %	0 bis 20 Jahre bzw umfassende Sanierung in den letzten 20 Jahren	0 bis 10 Jahre (keine Sanierung)
	80 %	Teilsanierung	(keine Sanierung)
	65 %	20 bis 40 Jahre	10 bis 20 Jahre
	30 %	älter als 40 Jahre	älter als 20 Jahre
Sanierungsmaßnahmen/ Sanierungszustand	Eine umfassende Sanierung liegt vor, wenn vier der fünf folgenden Maßnahmen innerhalb der letzten 20 Jahre vor dem Erwerbsvorgang durchgeführt wurden, eine Teilsanierung bei zwei von fünf Maßnahmen: <ul style="list-style-type: none"> ● 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. 		

3.3. Immobilienpreisspiegel

Alternativ zum Pauschalwertmodell kann der Grundstückswert auch anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels ermittelt werden; der so erhaltene Wert ist um 28,75 % zu kürzen, um zu verhindern, dass regionale Schwankungen zu überhöhten Ergebnissen führen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler in der GrWV festgelegt, dass für Erwerbsvorgänge im Jahr 2016 der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld aktuell veröffentlichte Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich, Fachverband der Immobilien- und Vermögenstreuhänder, heranzuziehen ist. Dieser Immobilienpreisspiegel der Wirtschaftskammer Österreich wird jährlich im Mai oder Juni aktualisiert und gibt pro Bezirk Werte für verschiedene Grundstückskategorien wieder.

Eine Bewertung nach dem Immobilienpreisspiegel ist allerdings nur möglich, wenn das zu bewertende Grundstück einer Objektkategorie im Immobilienpreisspiegel zugerechnet werden kann und den im Immobilienpreisspiegel für die jeweilige Objektkategorie vorgegebenen Parametern entspricht. ZB können betrieblich genutzte

Grundstücke, auf denen sich ein Fabrikgebäude befindet, oder Superädifikate nicht mit dem Immobilienpreisspiegel bewertet werden, da dieser für solche Grundstücke keine Kategorie vorsieht.

Für Erwerbsvorgänge ab 2017 sind Immobilienwerte der Statistik Austria heranzuziehen; es bleibt abzuwarten, für welche Kategorien und in welcher Genauigkeit diese Werte vorhanden sein werden.

3.4. Nachweis des geringeren gemeinen Wertes

3.4.1. Möglichkeiten des Nachweises

Dem Steuerpflichtigen steht es bei der Ermittlung des Grundstückswertes grundsätzlich frei, ob er das Pauschalwertmodell oder einen geeigneten Immobilienpreisspiegel anwenden oder den geringeren gemeinen Wert nachweisen möchte. Da der Wortlaut des § 4 Abs 1 vorletzter Satz GrEStG darauf abstellt, dass der nachgewiesene gemeine Wert geringer als der nach der GrWV ermittelte Grundstückswert zu sein hat, wäre der Steuerpflichtige grundsätzlich auch verpflichtet, darzulegen, dass der nach der GrWV ermittelte Wert höher ist.

Deklariert der Steuerpflichtige gegenüber dem zuständigen Finanzamt, dass er den geringeren gemeinen Wert in Anspruch nimmt (zB durch Vorlage eines Sachverständigengutachtens, das zur Beweislastumkehr führt), kann allerdings davon ausgegangen werden, dass der Steuerpflichtige eben diese Vergleichsrechnung angestellt hat und der nachgewiesene gemeine Wert tatsächlich geringer ist. Eine Vergleichsrechnung muss somit nur über ausdrückliches Verlangen des Finanzamtes bekannt gegeben werden.

Da die Nachweispflicht, dass der gemeine Wert geringer als jener nach der GrWV ist, den Steuerpflichtigen trifft, ist das zuständige Finanzamt nicht dazu verpflichtet, von sich aus zu überprüfen, ob der bekannt gegebene gemeine Wert geringer als ein nach der GrWV ermittelter Wert ist.

3.4.2. Gemeiner Wert versus Verkehrswert

Im Hinblick darauf, dass im untechnischen Sprachgebrauch häufig von „Verkehrswert“ anstelle von „gemeiner Wert“ die Rede ist, hat die BMF-Info vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016,⁵ explizit klargestellt, dass eben nicht der – dem GrEStG fremde – Verkehrswert, sondern der gemeine Wert gemäß § 10 Abs 2 und 3 BewG nachgewiesen werden kann.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen. 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 letztwilligen Anordnungen beruhen.

Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse liegen etwa bei vertraglich festgelegten Veräußerungsverboten und Vorkaufsrechten sowie bei eingeräumten bzw vorbehaltenen Fruchtgenussrechten oder Wohnrechten vor. Auch die Belastung von Grundbesitz durch eine Hypothek gehört zu den persönlichen Verhältnissen.

Der Verkehrswert unterscheidet sich vom gemeinen Wert im Wesentlichen dadurch, dass die in § 10 Abs 2 und 3 BewG für den gemeinen Wert angeordnete Außerachtlassung persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse für den Verkehrswert nicht gilt; derartige Verhältnisse können den Verkehrswert unter Umständen wesentlich beeinflussen (zB bei der Belastung eines Grundstücks durch ein Wohnrecht).

Der Nachweis des geringeren gemeinen Wertes unterliegt grundsätzlich der freien Beweiswürdigung, wobei jedes taugliche Mittel für den Nachweis herangezogen werden kann. Dazu kann auch auf die BMF-Info vom 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014,⁶ zurückgegriffen werden, in

der in Punkt 1.1.3. beispielhaft folgende Beweismittel angeführt werden:

- Kaufpreis bei nicht lang zurückliegendem Ankauf;
- Kaufpreis von vergleichbaren Liegenschaften;
- Bankenschätzung im Zusammenhang mit einem Hypothekarkredit;
- Schätzungsgutachten.

3.4.3. Schätzungsgutachten mit Beweislastumkehr

Im Zusammenhang mit der Ermittlung des gemeinen Wertes im Zug der aktuellen Reform der Grunderwerbsteuer eröffnet sich ein neues Diskussionsfeld zur Thematik der Erstattung von Kurzgutachten, die etwa unter den Bezeichnungen „Verkehrswertplausibilität“ oder „Wertermittlung zur Gebührenbemessung“ eine nur grobe Einschätzung des Wertes aufgrund unvollständiger Befundaufnahme und reduzierter Gutachtensmethodik und Begründung vornehmen. Der Wunsch nach Anerkennung solcher Gutachten hat vorwiegend ökonomische Gründe, weil die mit der Erstattung eines Bewertungsgutachtens durch allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige verbundene Mühewaltung einen gewissen Zeitaufwand mit sich bringt, der sich bei der vorausgesetzten hohen Qualifikation der Gutachter in entsprechenden Honorargestaltungen niederschlägt. Dem steht der mit dem Gutachten erzielbare Effekt gegenüber, der in der Steuerersparnis besteht, die sich aus der erhofften Wertdifferenz zu den aus Pauschalwertmodell oder Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werten ergibt. Die Ersparnis bewegt sich wegen der Höhe der Steuersätze allerdings im einstelligen Prozentbereich dieser Differenz.

Der Hauptverband der Gerichtssachverständigen Österreichs hatte sich mit der Thematik bereits 2013 zu befassen, als für die Eintragungsgebühr im Grundbuch der Wert des einzutragenden Rechts maßgeblich wurde (§ 26 Abs 1 GGG).

Die damalige Diskussion ergab, dass das Ziel – auch bei einem Kurzgutachten – die Feststellung des Wertes einer Immobilie ist. Auch wenn es „nur“ um die Berechnung der Eintragungsgebühr für das Grundbuch gehe, müsse der ermittelte Wert stets korrekt, gesichert und nachvollziehbar sein und die Ermittlung des Wertes dem jeweiligen Stand der Wissenschaft entsprechen. Dementsprechend hat das Präsidium des Hauptverbandes in seiner Sitzung vom 23. 4. 2013 die Erstellung von „Kurzgutachten“ einstimmig abgelehnt.

Daran ist auch für die durch das Steuerreformgesetz 2015/2016 geschaffene neue Rechtslage im Bereich der Grunderwerbsteuer festzuhalten:

Zunächst sei betont, dass es keine gesetzliche Definition des Begriffs „Kurzgutachten“ gibt. Zwar kennt § 141 Abs 4 Exekutionsordnung (EO) eine „*Kurzfassung hievon [= des Gutachtens]*“, die oft als „Kurzgutachten“ bezeichnet wird. Diese Kurzfassung kann sich auf eine kurze Beschreibung

der Liegenschaft und die Angabe des ermittelten Schätzwertes beschränken und muss zwar nicht begründet sein, aber die im Gesetz angeführten Unterlagen enthalten.⁷ Es besteht aber kein Zweifel daran, dass dahinter immer ein Gutachten im eigentlichen Sinn vorhanden sein muss.

Nach den in der Praxis vorkommenden Erscheinungsformen hat man sich unter einem Kurzugutachten eine Aussage über eine Immobilie vorzustellen, die eine grobe Einschätzung des Wertes aufgrund unvollständiger Befundaufnahme und reduzierter Gutachtensmethodik und Begründung vornimmt. Diese Vorgangsweise ist aber im Bereich der Liegenschaftsbewertung für Zwecke der Bemessung der Grunderwerbsteuer nicht zulässig:

Nach § 4 Abs 1 GrEStG ist der Grundstückswert entweder 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 zu berechnen, wobei das Nähere durch Verordnung zu regeln ist. Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstücks 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.

Die hier gesetzlich angeordnete erhöhte Beweiskraft des Gutachtens eines gerichtlich zertifizierten Sachverständigen beruht zweifellos darauf, dass mit dem Wesen der Zertifizierung auch die strenge Bindung der zertifizierten Personen an den von ihnen abgelegten Sachverständigeneid (§ 5 Sachverständigen- und Dolmetschergesetz – SDG) verbunden ist. Dieser Eid verpflichtet sie dazu, die Gegenstände eines Augenscheins sorgfältig zu untersuchen, die gemachten Wahrnehmungen treu und vollständig anzugeben und Befund und Gutachten nach bestem Wissen und Gewissen und nach den Regeln der Wissenschaft (der Kunst, des Gewerbes) anzugeben. Die ebenfalls für alle gerichtlich zertifizierten Sachverständigen verbindlichen Stadesregeln⁸ betonen ausdrücklich, dass diese Pflichten bei jeder Sachverständigentätigkeit, in wessen Auftrag sie auch immer erfolgt, sorgfältig und gewissenhaft einzuhalten sind und daher auch für Privatgutachten gelten.

Das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) enthält in §§ 9 und 10 detaillierte Bewertungsvorschriften. Danach hat jedes Bewertungsgutachten den Zweck des Gutachtens, den Bewertungsstichtag, den Tag der Besichtigung der Sache und die dabei anwesenden Personen sowie die verwendeten Unterlagen, einen Befund mit einer Beschreibung der Sache nach ihren Wertbestimmungsmerkmalen und ihren sonstigen, für die Bewertung bedeutsamen Eigenschaften tatsächlicher oder rechtlicher Art, die Bewertung unter Darlegung des angewendeten Wertermittlungsverfahrens und der Gründe für die Auswahl des angewendeten Verfahrens oder der allenfalls angewende-

ten Verfahrensverbinding zu enthalten. Wenn mit der zu bewertenden Sache Rechte oder Lasten verbunden sind, muss angegeben und begründet werden, inwieweit sie den Wert der Sache beeinflussen (§ 9 LBG). § 10 LBG enthält ergänzende Vorschriften für das Vergleichswert-, Ertragswert- und Sachwertverfahren sowie für andere wissenschaftlich anerkannte Bewertungsverfahren und für die Bewertung von Rechten und Lasten.

Obwohl die Bewertung von Liegenschaften für Zwecke der Steuerbemessung nicht in den direkten Anwendungsbereich dieses Gesetzes fällt (§ 1 LBG), darf doch aus der in § 4 GrEStG angeordneten Beweislastumkehr, die an die gerichtliche Zertifizierung des Gutachters anknüpft, im Zusammenhang mit dem Inhalt der aus Sachverständigeneid und Stadesregeln folgenden Sorgfaltsanforderungen für zertifizierte Gerichtssachverständige geschlossen werden, dass diese Anforderungen durch die im LBG enthaltenen Grundsätze der Liegenschaftsbewertung konkretisiert werden, sodass diese auch hier einzuhalten sind.⁹

Daraus folgt aber, dass die Erstattung von Kurzugutachten mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung die Voraussetzungen der Beweislastumkehr des § 4 GrEStG nicht erfüllt, weil diese Vorgangsweise für allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige unzulässig ist. Es dürfen daher weder bei Erstellung des Befundes und des Gutachtens noch bei seiner methodischen und sprachlichen Abfassung Abstriche vom jeweiligen Stand der Wissenschaft hinsichtlich des Standards der Befund- und Gutachtenserstellung in der Liegenschaftsbewertung gemacht werden.

Anmerkungen:

- ¹ Zum Familienkreis gemäß § 26a GGG zählen 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 eingetragenen Partner, oder Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers.
- ² Siehe <https://service.bmf.gv.at/service/allg/gwb/>.
- ³ Vgl VwGH 21. 9. 2006, 2006/15/0156.
- ⁴ Ausführliche Erläuterungen zur Definition eines Gebäudes finden sich in Rz 3140 der EStR 2000.
- ⁵ Siehe <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segm entld=74e8394d-aa8d-4bb0-8aac-f82e80611079>.
- ⁶ Siehe <https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e100000s1&segm entld=975e1e90-cb4f-4772-9c9c-42eac18d2c24>.
- ⁷ *Angst* in *Angst/Oberhammer*, EO³ (2015) § 141 Rz 11.
- ⁸ Siehe <http://www.gerichts-sv.at/stadesregeln.html>.
- ⁹ So auch BMF-Info vom 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Punkt 3.16.

Korrespondenz:

Dr. Christa Lattner

E-Mail: christa.lattner@bmf.gv.at

HR Dr. Alexander Schmidt

E-Mail: schmidt.rechtskonsulent@gerichts-sv.at