



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/6
z.H. Frau Dr. Edeltraud Lachmayer
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 4747/15/KG

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 14. Dezember 2015

Stellungnahme zum Entwurf der Grundanteilverordnung 2015

(GZ. BMF-010203/0365-VI/1/2015)

Sehr geehrte Frau Dr. Lachmayer,

die Kammer der Wirtschaftstreuhandler dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Grundanteilverordnung 2015.

Der Fachsenat für Steuerrecht anerkennt die im Entwurf ersichtlichen Bemühungen, den für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung aus den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstücks auszuscheidenden Anteil des Grund und Bodens gesetzeskonform und dem Gleichheitsgrundsatz entsprechend, aber dennoch pauschal festzulegen. Dessen ungeachtet führt dieser Ansatz letztlich zu unsachgemäßen Ergebnissen, auf welche in weiterer Folge eingegangen wird.

Allgemeines

- Eingangs ist festzuhalten, dass im Sinne der Judikatur des VfGH eine pauschale Ermittlung von bestimmten Werten, hier des Anteiles des Grund und Bodens eines bebauten Grundstückes, nach dem Gesetz (oder der Verordnung) immer nur dann möglich sein kann, wenn jedenfalls in der Vielzahl der Fälle, eben in einer pauschalierenden Betrachtung, die Wertermittlung zu einem mit der Realität übereinstimmenden Ergebnis führt. Ist dies nicht der Fall, werden Begünstigungen oder Benachteiligungen vorliegen, die daher Gleiches ungleich behandeln oder Ungleiches gleich behandeln und somit verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick einer Verletzung des Art 7 B-VG schon im Ansatz nach sich ziehen.
- Festzuhalten ist, dass zum einen dem Steuerpflichtigen nach dem Gesetz der Nachweis eines anderen Wertes immer frei steht. Ebenso gilt die Verordnung nach § 3 dann nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich von dem ermittelten Wert abweichen. Nichts

desto trotz muss wohl die Verordnung auch in ihrem Kernbereich und ohne sonstige Ermittlung von Werten dem Wesen nach geeignet sein, für bestimmte Kategorien den tatsächlichen Wertanteil zu ermitteln. Dabei gibt es naturgemäß einen Randbereich, der unscharf sein wird; im Kernbereich muss aber in aller Regel der „richtige“ Wertanteil ermittelt werden können, da sonst die Verordnung per se nicht geeignet ist. Die Verordnung kann dieses Ziel nicht erreichen, da die Grundstückspreise in Österreich, aber auch innerhalb einzelner Gemeinden, sehr stark schwanken und vermutlich lageabhängig zwischen 30 und mehr als 1000 EUR/m² liegen. Schon die Gleichbehandlung von Grundstücken mit Preisen zwischen 30 und 399 EUR bzw. 400 und 1000 EUR zeigt die Problematik auf.

- Problematisch erscheint an der Verordnung, dass kein Bezug auf den Erwerbszeitpunkt genommen wird. Da gerade in den Erläuternden Bemerkungen ausgeführt wurde, dass eine Neu-Aufteilung aufgrund der Erhöhung der Grundstückspreise der letzten Jahre erforderlich war, regt der FS an, dass für Immobilien mit einem Erwerbszeitpunkt vor 1.1.2005 jedenfalls 70%:30% gilt und vor 1.1.1995 80%:20% Dies berücksichtigt, dass die Aufteilung wohl nur auf den Anschaffungszeitpunkt abstellen kann.

Dies erscheint auch deshalb wichtig, da die sogenannten „Vorsorgewohnungen“ massiv betroffen sind.

- Wir regen auch an, die Verordnung mit der GrundstückswertVO abzustimmen, da auch bei dieser ein Grund- und Gebäudeanteil zu berechnen ist. Dass dort völlig andere Ansätze herangezogen werden, ist schwer verständlich.

Zu § 2 GrundanteilIV 2015:

Wir regen an, allenfalls auch in den Erläuterungen, klarzustellen, dass hier politische Gemeinden relevant sind.

Zu § 2 Abs. 1 GrundanteilIV 2015:

Die Einwohnerzahl von 100.000 und Preisgrenze für Bauland von € 400,- ist beliebig und fachlich zwar nicht nachvollziehbar, aber für die drei Kategorieinstufungen zumindest ansatzweise verständlich.

Problematisch erscheint, dass der Immobilienpreisspiegel der WKO nur Baugrundstücke für Einfamilienhäuser (600 bis 800 m²) ausweist.

Zu § 2 Abs. 2 GrundanteilIV 2015:

Wir regen an, als Abgrenzungskriterium nicht die Anzahl der Wohn- bzw. Geschäftseinheiten, sondern das Verhältnis zwischen Nutzfläche des Gebäudes und Fläche des Grund und Bodens heranzuziehen.

Eine Differenzierung nach Art der Bebauung in Hinblick auf die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten ist weder verständlich noch fachlich nachvollziehbar. Die Nutzfläche des

Gebäudes hat in Relation zu der Größe des Grund und Bodens ganz wesentliche Bedeutung für das Aufteilungsverhältnis, aber niemals die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten. Jene Vermieter würden damit bestraft werden, welche unter anderem Substandard-Wohnungen saniert und allenfalls zusammengelegt haben, volkswirtschaftlich offensichtlich gewünscht (sh § 28 Abs 3 EStG), um Kategorie A Wohnungen anbieten zu können. Die Anzahl der Wohn- oder Geschäftseinheiten zur pauschalen Ermittlung des Grundanteiles ist uE jedenfalls ein ungeeigneter Maßstab.

Dieser Vorschlag wird auch damit begründet, dass bei der Definition der Wohn- oder Geschäftseinheiten Rechtsunsicherheit entstehen würde, welche Einheiten damit gemeint sind. Ist beispielsweise die Definition der Mietgegenstände gemäß § 1 Abs 2 Z 5 MRG heranzuziehen, oder der Begriff gemäß § 2 Abs 2 WEG für Wohnungen und sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze, an denen Wohnungseigentum begründet werden kann bzw muss? Die im § 2 Abs 2 WEG für Wohnungen und sonstige selbständige Räumlichkeiten vorgenommene Definition wäre zumindest hilfreich, da darin die Garagen und Abstellplätze ebenfalls definiert sind.

Die unklare Formulierung der Wohn- oder Geschäftseinheiten würde in der vorliegenden Fassung des Entwurfes zu Diskussionen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung führen und ist daher für eine Verordnungsdefinition abzulehnen.

Wir schlagen daher einen **Nutzflächenschlüssel** als Aufteilungskriterium vor, zumal diese Werte auch im Zuge der Grundstückwertverordnung 2016 zu erheben und demnach bekannt sein werden bzw elektronisch abgefragt werden können.

Ähnliche wie bei der Abgrenzung Instandhaltungsaufwand / Instandsetzungsaufwand (sh Rz 6465 EStR) bei der Definition der Verlängerung der Nutzungsdauer bzw Erhöhung des Nutzwertes wird die in Rz 6463 angeführte 25%-Grenze für den „wesentlichen“ Grundanteil zu definieren, vorgeschlagen. Damit gäbe es eine klare Abgrenzung, wenn der Grundanteil in Relation zur Nutzfläche des Gebäudes mehr oder weniger als 25% beträgt.

Wir regen weiters an, in der Erläuterungen oder den Richtlinien klarzustellen, dass der Begriff Gebäude sich nach den Regeln des Einkommensteuerrechts definiert.

In systematischer Fortsetzung des derzeitigen Entwurfs sollte nach Ansicht des Fachsenats vorgesehen werden, dass der 40%ige Anteil an Grund und Boden auf

- 30 % abgesenkt wird, wenn die Nutzfläche des Gebäudes mehr als das Doppelte der bebauten Grundfläche beträgt,
- 20 % abgesenkt wird, wenn die Nutzfläche des Gebäude mehr als das Vierfache der bebauten Grundfläche beträgt.

Bei Beibehaltung der bisherigen Aufteilungskriterien wären jedenfalls auch für vermietete Bürohäuser und andere Gebäude pauschale Abschläge vorzusehen, da diese keine Wohn- und Geschäftseinheiten umfassen.

Zu klären wäre auch, zu welchem Stichtag zu beurteilen ist, ob ein Gebäude mehr oder weniger als 10 Wohneinheiten hat – zum Anschaffungszeitpunkt oder bei Inkrafttreten der VO, wobei uE aus systematischen Überlegungen der Anschaffungszeitpunkt zu bevorzugen ist.

Dieselbe Frage nach dem Beurteilungszeitpunkt stellt sich auch hinsichtlich der Größe der Gemeinde und des Preises für unbebaute Grundstücke.

Zu § 2 Abs. 3 GrundanteilV 2015 – 100.000er-Grenze

Der Fachsenat regt an, das BMF möge im Sinne der einheitlichen Vollziehung sowohl für die Abgabenbehörden als auch die Abgabepflichtigen in den Einkommensteuer-Richtlinien die entsprechenden historischen Daten veröffentlichen, wann welche Stadt die 100.000er-Grenze bei der Einwohnerzahl überschritten hat (falls es hier in der Vergangenheit je überhaupt einen Sprung von unter 100.000 auf über 100.000 gab).

In den Richtlinien wäre auch klarzustellen, ob, wann und wie hier Eingemeindungen etc. von Relevanz sind.

Zu § 3 GrundanteilV 2015:

In den Erläuterungen wird der in der Verordnung für den Steuerpflichtigen negative Effekt näher erläutert, aber auch die positive Möglichkeit eingeräumt, durch ein Gutachten ein anderes, für den Steuerpflichtigen besseres Aufteilungsverhältnis nachweisen zu lassen. Es wird angeregt, diese Nachweismöglichkeit direkt in die Verordnung miteinfließen zu lassen, um eine „Waffengleichheit“ zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen herzustellen. Klarzustellen wäre auch, ob das Gutachten von einem gerichtlich beeideten Sachverständigen stammen muss und ob es, analog der GrundstückswertVO zu einer Beweislastumkehr kommt.

§ 124 b Z 284 EStG verpflichtet ab 2016 auch bei bestehenden AfA-Ansätzen eine Anpassung auf den allenfalls höheren Grundanteil vorzunehmen. Aus der Textierung dieser Gesetzesbestimmung lässt sich ableiten, dass bei entsprechendem Nachweis eine Anpassung nicht erforderlich ist, demnach nur bei einer pauschalierten Aufteilung, im Regelfall 20/80 bei Grund und Boden und Gebäude und ohne Nachweis. Das Problem liegt beim verwendeten Begriff „ohne Nachweis“. Ist ausschließlich ein Sachverständigengutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen erforderlich oder reicht auch ein Gutachten eines behördlich befugten Immobilientreuhänders oder eine Akzeptanz im Rahmen einer Festlegung im Zuge einer Außenprüfung? Eine Klarstellung in den Erläuterungen wird angeregt, um künftige Diskussionen zu diesem Thema hintanzuhalten.

Wir regen in den Erläuterungen eine Klarstellung an, dass eine offensichtliche Abweichung von höchstens 9 %-Punkten nichts an der Anwendbarkeit der Verordnung ändert.

Weicht daher der tatsächliche Grundanteil offensichtlich nur um höchstens 9 % vom Verordnungswert ab, kann der Steuerpflichtige dennoch den Verordnungswert anwenden.

Beispiele:

1. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstück in einer Gemeinde unter 100.000 Einwohnern und einem m²-Preis entsprechend der VO von weniger als EUR 400 offensichtlich rund 28 %. Der Grundanteil kann mit 20 % angesetzt werden.
2. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstück in einer Gemeinde unter 100.000 Einwohnern und einem m²-Preis entsprechend der VO von weniger als EUR 400 offensichtlich mindestens 30 %. Der Grundanteil kann nicht mit 20 % pauschal laut VO angesetzt werden.
3. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstücke mit mehr als 10 Einheiten in einer Gemeinde ab 100.000 Einwohnern bzw. bei Gemeinden unter 100.000 EUR Einwohnern mit einem m²-Preis von mindestens EUR 400 offensichtlich 39 %. Der Grundanteil kann mit 30 % angesetzt werden.
4. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstücke mit mehr als 10 Einheiten in einer Gemeinde ab 100.000 Einwohnern bzw. bei Gemeinden unter 100.000 EUR Einwohnern mit einem m²-Preis von mindestens EUR 400 offensichtlich mindestens 40 %. Der Grundanteil kann nicht mit 30 % pauschal laut VO angesetzt werden.
5. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstücke mit bis zu 10 Einheiten in einer Gemeinde ab 100.000 Einwohnern bzw. in einer Gemeinde unter 100.000 Einwohnern mit einem m²-Preis von mindestens EUR 400 offensichtlich 49 %. Der Grundanteil kann mit 40 % angesetzt werden.
6. Der tatsächliche Grundanteil beträgt bei einem bebauten Grundstücke mit bis zu 10 Einheiten in einer Gemeinde ab 100.000 Einwohnern bzw. in einer Gemeinde unter 100.000 Einwohnern mit einem m²-Preis von mindestens EUR 400 offensichtlich mindestens 50 %. Der Grundanteil kann nicht mit 40 % pauschal laut VO angesetzt werden.

Zu § 4 GrundanteilIV 2015:

Nach der Wortfolge „EStG“ ist die Jahreszahl „1988“ einzufügen.

Sonstige Punkte

In der Problemanalyse wird auf die nunmehr gesetzliche Vorgabe des Grundanteils gemäß § 16 Abs 1 Z 8 d EStG verwiesen, wobei sprachlich der Eindruck besteht, dass bisher ein Anteil von 20% normiert gewesen wäre, was jedoch nicht der Fall ist. Gemäß Rz 6447 EStR war nur unter der Voraussetzung eines AfA-Satzes von 1,5% bzw 2% 20% Grundanteil ansetzbar, und überdies nur dann, wenn ein sachgerechtes Ergebnis vorgelegen ist. Bei der Gelegenheit darf darauf hingewiesen werden, dass Rz 6447 den Anteil von Grund und Boden weiterhin mit 20% ausweist. Es wird demnach angeregt, bei der nächsten Überarbeitung der Einkommensteuerrichtlinien die neue gesetzliche Basis einzuarbeiten.

Die derzeitige Verordnung bezieht sich, wie die entsprechende Ermächtigung im Gesetz, lediglich auf § 16 Abs. 1 Z 8 lit. d EStG 1988. Es sollte in den Erläuterungen und/oder in den Einkommensteuerrichtlinien klargestellt werden, dass keine Bedenken bestehen, den Grundanteil entsprechend der Verordnung auch bei Ansatz der **fiktiven Anschaffungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 lit. c** EStG 1988 zu schätzen.

Der Fachsenat regt an zu prüfen, ob die Schätzungsregeln auch in die EStR für das Betriebsvermögen aufgenommen werden können (in der Form: „Es bestehen keine Bedenken, ...“); dies erscheint plausibel, da die VO-Regeln ja nur dann zulässig sind, wenn sie nicht offensichtlich erheblich von den tatsächlichen Verhältnissen abweichen.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

MMag.Dr.iur. Verena Trenkwalder LL.M. e.h.
(Vorsitzende des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement, LL.M. e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Karin Fuhrmann
Mag. Ing. Stefan Gruber
Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Dr. Hanns-Christian Prodingner
Hon.-Prof. Univ.Do. Mag. Dr. Reinhard Schwarz
Prof. Ing. Mag. Walter Stingl
Mag. Gottfried Sulz
MMag. Dr.iur. Verena Trenkwalder, LL.M.