



27. Oktober 2005

BMF-010202/0090-IV/8/2005

An

Bundesministerium für Finanzen

Finanzämter

Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern

Steuer- und Zollkoordination, Fachbereich Gebühren und Verkehrsteuer, Bewertung

Steuer- und Zollkoordination, Produktmanagement

Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung 2004

Protokoll - Bewertung 2004

Zur Erzielung einer bundeseinheitlichen Vorgangsweise fand im Oktober 2004 die Bundessteuertagung Gebühren Verkehrsteuern Bewertung des Bundesministeriums für Finanzen gemeinsam mit dem zuständigen Fachbereich SZKFBGV und den Finanzämtern statt, bei der in der Praxis aufgetretene Zweifelsfragen in den obgenannten Bereichen behandelt wurden. Als Ergebnis dieser Besprechung wurde das vorliegende Protokoll - Bewertung erstellt.

Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten können daraus nicht abgeleitet werden.

1. §§ 4 ff und § 16 BewG 1955

Verhältnis dieser Gesetzesbestimmungen zueinander

Sachverhalt 1:

Ein Übergeber bedingt sich eine Rente für die Übergabe eines Grundstücks aus. Im Falle seines Ablebens erhält die überlebende Ehegattin die Rente in gleicher Höhe.

Ist die Rente an die Ehegattin bereits mit der Übergabe des Grundstücks oder erst bei Ableben des Ehegatten zu berücksichtigen?

§ 16 idgF geht §§ 4 ff BewG 1955 hinsichtlich der Sterbewahrscheinlichkeit bzw. Erlebenswahrscheinlichkeit vor. Daraus ergibt sich, dass eine Rente, die eine

Person A erst erhält, wenn eine andere Person B verstirbt, nicht als aufschiebend bedingt iSd §§ 4 oder 6 BewG 1955 unberücksichtigt bleibt. Diese Rente ist gemäß § 16 Abs. 1 und 2 BewG 1955 mit der Wahrscheinlichkeit des Anfalls zu bewerten. Der Umstand, dass die Rente erst anfällt, wenn die Person B verstirbt, wird dabei in der Weise berücksichtigt, dass diese Rentenzahlungen in einer Höhe bewertet werden, welche zusätzlich auch die Wahrscheinlichkeit des Versterbens der Person A mit einrechnet. Mit anderen Worten, die Wahrscheinlichkeit, dass die Zweitberechtigte A den Rentenanfall nicht erlebt, ist im verbundenen Barwertfaktor berücksichtigt.

Sachverhalt 2:

Ein Übergeber bedingt sich eine Rente für die Übergabe eines Grundstücks aus. Im Falle seines Ablebens erhält die überlebende Ehegattin die Rente in gleicher Höhe unter der Bedingung, dass die Ehe zu diesem Zeitpunkt noch aufrecht ist.

Ist die Rente an die Ehegattin bereits mit Übergabe des Grundstücks oder erst mit Ableben des Übergebers zu berücksichtigen?

Der Umstand, dass die Ehe bei Ableben des Übergebers noch aufrecht ist, ist eine auflösende Bedingung, die in der Erlebenswahrscheinlichkeit nach § 16 BewG 1955 nicht enthalten ist. Somit geht hinsichtlich dieses Umstandes §§ 4 ff BewG 1955 vor. Die Rente an die Ehegattin ist daher mitzubewerten, wenn die Ehe zum Bewertungsstichtag noch aufrecht ist. Diese Rente ist nach versicherungsmathematischen Grundsätzen zu bewerten, wobei gemäß § 16 Abs. 1 BewG 1955 ein Zinsfuß von 5,5% und die Sterbewahrscheinlichkeiten gemäß ErIWS-VO 2004, BGBl. II 2003/627 zwingend anzuwenden sind.

2. §§ 10 und 16 BewG 1955 (idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2003)

Versicherungsmathematische Bewertung einer Rente

Bereits vor Inkrafttreten des Budgetbegleitgesetzes 2003 bestand fallweise die Notwendigkeit, Renten nach der Erlebenswahrscheinlichkeit mit Hilfe einer allgemeinen versicherungsmathematischen Methode und mit einem bestimmten Zinssatz kapitalisiert zu bewerten.

Welcher Zinssatz ist maßgebend?

Der Zinsfuß des Bewertungsgesetzes von 5,5% ist anzuwenden.

Es trifft zwar zu, dass in den zum Versicherungsaufsichtsgesetz ergangenen Verordnungen die Anwendung von niedrigeren Zinssätzen vorgesehen ist.

Diese Verordnungen regeln jedoch die Bildung von versicherungstechnischen Rückstellungen und die höchstzulässigen verbindlichen Zinszusagen durch Versicherungsunternehmen. Diese Anwendungsfälle behandeln jedoch nur einen Teil der Umstände, die für die Ermittlung eines gemeinen Wertes oder Teilwertes einer Rente von Einfluss sind. In die Betrachtung ist auch der Umstand einzubeziehen, dass etwa bei Rentenversicherungen neben dem Garantiezins regelmäßig eine Gewinnbeteiligung zugesagt wird. Dieser möglichen Erzielung eines zusätzlichen Ertrages ist bei der Bewertung Rechnung zu tragen, wobei ein Zinssatz von 5,5% ausreichend erscheint.

3. § 10 BewG 1955 iVm GrEStG 1987

Wertansatz für ans öffentliche Gut unentgeltlich abzutretende Flächen für Zwecke der Grunderwerbsteuermessung

Eine große Fläche, zB ein Hektar, wird erworben und mit 3,6 Euro/m² bewertet; eine Zonierung nach unterschiedlichen Bodenwerten im Sinne der Bodenwertrichtlinien erfolgte nicht. Diese Fläche wird parzelliert. Nach der Parzellierung werden 600 m² Grund an die Gemeinde (öffentliches Gut) unentgeltlich abgetreten. Die Verpflichtung zur unentgeltlichen Abtretung ist ab Rechtskraft des Teilungsbescheides gegeben.

Welcher Wert ist für die 600 m² zutreffend?

Da hier keine bewertbare Gegenleistung vereinbart wird, ist der Wert mit Null anzusetzen.

Wird jedoch eine Entschädigung bezahlt, dann bildet der Wert der Gegenleistung den Wertansatz.

Die Feststellung eines Einheitswertes kommt nur dann in Frage, wenn kein grundsteuerbegünstigter Zweck vorliegt und der Wert mehr als 400 Euro beträgt.

Aufgrund der Flächenwidmung als Verkehrsfläche (faktisch unbebaubar, nur beschränkt nutzbar) kommt für die Bewertung in Anlehnung an Pkt 4 der Bodenwertrichtlinien ein Wertansatz mit mindestens 20% des ortsüblichen Baulandbodenwertes zum 1.1.1973 zur Anwendung.

4. §§ 13 und 16 BewG 1955

Verkehrswert von Anteilen an Kapitalgesellschaften - Bewertung eines Fruchtgenussrechtes

Mit Notariatsakt werden Geschäftsanteile an einer GmbH übertragen. Im Abtretungsvertrag wurden folgende Gegenleistungen für den Erwerb der GmbH-Anteile vereinbart:

- lebenslängliche monatliche Versorgungsrente von XX Euro,
- Gewinnvorzugsrecht des ausschüttungsfähigen Gewinns/Jahr von 90% für die Übergeberin.

Es gab keine Vorschenkungen innerhalb der letzten zehn Jahre.

Frage 1: Wie wird der Verkehrswert von Anteilen an Kapitalgesellschaften geschätzt?

Frage 2: Wie wird das Fruchtgenussrecht bewertet?

Zu Frage 1:

Kann der gemeine Wert der Anteile nicht aus Verkäufen abgeleitet werden, ist er nach dem Wiener Verfahren zu schätzen.

Das Wiener Verfahren ist grundsätzlich eine geeignete Methode zur Schätzung des gemeinen Wertes von Anteilen an Kapitalgesellschaften. Es ist jedoch ein Schätzungsverfahren, das den Grundsätzen des § 184 BAO unterliegt. Ziel einer Schätzung muss eine Besteuerungsgrundlage sein, die dem tatsächlichen Wert am nächsten kommt. Somit ist bei jedem Anwendungsfall zu prüfen, ob etwa Zu- oder Abschläge geboten sind, die bestimmten Umständen Rechnung tragen.

Zu Frage 2:

Ein lebenslanges Fruchtgenussrecht an Ausschüttungen einer GmbH ist als Rente anzusehen und gemäß § 16 BewG 1955 zu bewerten. Es handelt sich dabei um eine nachschüssige, einmal jährlich anfallende Rente. Es ist zulässig, die jährliche Rentenrate aus dem Durchschnitt des gemäß HGB ausschüttungsfähigen Gewinns der letzten drei Jahre abzuleiten. Ob dieser Gewinn auch tatsächlich ausgeschüttet wurde, ist dabei ohne Belang.

5. § 16 Abs. 1 und 2 BewG 1955

Rente, die bis zum erstmaligen Bezug einer Pension aus einer gesetzlichen Sozialversicherung aufgeschoben ist

Der Übergeber bedingt sich eine Rente aus, die ab dem Monat anfällt, für den erstmals eine Pension aus der gesetzlichen Sozialversicherung bezogen wird.

Wann ist der Zeitpunkt des Beginns der Rente anzunehmen?

Es handelt sich dabei um eine aufgeschobene Rente. Hinsichtlich des Zeitpunktes des Beginns der Rente ist es zulässig, allgemein zu unterstellen, dass eine Pension aus einer gesetzlichen Sozialversicherung zum frühest möglichen Zeitpunkt einer gesetzlichen Alterspension erstmals bezogen wird. Hinsichtlich der Bestimmung dieses Alters sind die jeweils für den Rentenberechtigten anzuwendenden sozialrechtlichen Gesetzesbestimmungen (zB § 607 Abs. 10 ASVG) maßgeblich.

6. § 16 Abs. 1 und 2 BewG 1955

Rente, die bis zum Erreichen des Regelpensionsalters aufgeschoben ist

Der Übergeber bedingt sich eine Rente aus, die ab dem Monat anfällt, in dem der Berechtigte einen Pensionsanspruch auf Grund Erreichens des gesetzlichen Regelpensionsalters hat.

Wann ist der Zeitpunkt des Beginns der Rente anzunehmen?

Es handelt sich dabei um eine aufgeschobene Rente. Der Beginn der ersten Rentenzahlung liegt in dem Zeitpunkt, in dem das gesetzliche Regelpensionsalter erreicht wird. Das Regelpensionsalter ergibt sich dabei aus den jeweiligen sozialrechtlichen Gesetzen (ASVG, GSVG, BSVG, BDG, Bundesbahn-Pensionsgesetz usw.), welche für die betreffende Person Anwendung finden.

7. § 16 Abs. 3 BewG 1955

Ermittlung der Hälfte des Kapitalwertes einer Rente bei Wertsicherungsklauseln

Die Summe der bis zum Tod des Bezugsberechtigten tatsächlich geleisteten Rentenzahlungen hat weniger als die Hälfte des nach § 16 Abs. 1 oder 2 BewG 1955 ermittelten Wertes

betragen. Die Festsetzung von nicht laufend veranlagten Steuern ist auf Antrag nach der wirklichen Höhe der Rente zu berichtigen.

Wie erfolgt dabei die Berücksichtigung von schlagend gewordenen Wertsicherungsbeträgen?

Enthält ein Rentenvertrag auch Wertsicherungsvereinbarungen, bleiben diese zunächst bei der Bewertung selbst im Hinblick auf §§ 4 und 6 BewG 1955 außer Betracht, wenn zum Bewertungszeitpunkt der Grund für das Entstehen der Wertsicherung noch nicht eingetreten ist.

Kommentar: Zu § 17 BewG haben wir in den BewR geschrieben, dass bereits feststehende aber noch nicht eingetretene Wertsicherungen zu berücksichtigen sind (zB Lohnerhöhung zum nächsten 1.1. ist bereits beschlossen).

Anders verhält es sich jedoch bei der Berichtigung. Hier ist jener Zeitpunkt zu betrachten, in dem das Ereignis eintritt, das zum Wegfall der Rente führt. Das ist der Zeitpunkt der (letzten) Rentenzahlung. Sind bis zu diesem Zeitpunkt Wertsicherungsbeträge, die zu einer höheren Rentenleistung geführt haben, entrichtet worden, sind die aufschiebend bedingten Ereignisse bereits eingetreten. Dies hat zur Folge, dass auch diese Wertsicherungsbeträge in den gemäß § 16 Abs. 3 BewG 1955 maßgebenden (Hälfte-) Betrag einzurechnen sind. Der Umstand, dass diese Wertsicherungsbeträge im ursprünglichen Barwert, dessen Hälfte nunmehr auch ermittelt wird, nicht enthalten sind, ist dabei ohne Belang.

Beispiel:

Eine 60-jährige Person, Jahrgang 1944, erhält eine nachschüssige Rente in Höhe von 1.000 pro Monat. Der Barwert beträgt 152.900 (siehe Beispiel in Pkt 2.3.3 des Erl BMF 17.12.2003, 08 0104/2-IV/8/03), 50% davon sind 76.450. Verstirbt der Berechtigte, nachdem 76 Monatszahlungen erfolgt sind, und beträgt die Summe dieser Zahlungen nicht 76.000 sondern auf Grund schlagend gewordener Wertsicherungsbeträge 77.000 so ist eine Berichtigung gemäß § 16 Abs. 3 BewG 1955 nicht mehr möglich.

8. § 21 Abs. 4 BewG 1955

Zurechnungsstichtage

a) Kaufvertrag zB vom 27.9.2002, vertraglich vereinbarter Stichtag für den Übergang 1. März 2003.

b) Umgründungsstichtag: zB Einbringungsvertrag vom September 2003 mit Wirksamkeit 31.12.2002.

Frage 1: Welches Datum ist maßgebend für die Zurechnung bzw Nachfeststellung? Kann eine etwaige Verbücherung des zivilrechtlichen Eigentums im Jahr der Kaufvertragserrichtung zu einer anderen rechtlichen Beurteilung führen?

Frage 2: Welcher Stichtag ist hinsichtlich der Betriebsgrundstücke maßgebend bei Umgründungen?

Zu Frage 1: Die Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit erfolgt grundsätzlich mit Übertragung der Verfügungsmacht (= tatsächliche Sachherrschaft, Übergang des wirtschaftlichen Eigentums). Im Beispielsfall a wäre eine Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2004 vorzunehmen. Für den Fall, dass der Kaufvertrag nach der tatsächlichen Übergabe abgeschlossen wird, begründet erst der Kaufvertrag das Eigentum, vorher liegt nur vom zivilrechtlichen Eigentümer abgeleiteter Besitz vor.

Zu Frage 2: Im Falle von Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz gilt die in diesem Gesetz normierte Rückwirkungsfiktion. Im Beispielsfall b wäre deshalb eine Zurechnungsfortschreibung zum 1.1.2003 vorzunehmen.

9. §§ 30, 52 Abs. 1 BewG 1955

Bewertung privat genutzter Garagen bei einem landwirtschaftlichen Betrieb

Sehr oft werden im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebes Gebäude oder Teile von Gebäuden überwiegend oder ausschließlich als PKW-Garage(n) genutzt:

- vom Betriebsinhaber selbst und/oder
- von weiteren Familienangehörigen, die nicht im landwirtschaftlichen Betrieb beschäftigt sind.

Wie sind diese PKW-Garagen (laut vorheriger Sachverhaltsdarstellung) zu bewerten?

Nutzung der PKW-Garage durch den Betriebsinhaber:

- **Wenn die PKW-Garage überwiegend betrieblich genutzt wird (PKW des Betriebsinhabers ist auch betrieblich genutzter PKW), ist sie im landwirtschaftlichen Einheitswert miterfasst.**
- **Wird sie vom Betriebsinhaber überwiegend privat genutzt oder von Personen, die nicht oder nur gelegentlich im landwirtschaftlichen Betrieb beschäftigt sind (zB berufstätige Tochter), ist sie im Grundvermögen als eigene wirtschaftliche Einheit als sonstig bebautes Grundstück zu erfassen.**

Aus verwaltungsökonomischen Gründen bestehen jedoch keine Bedenken, die Garage beim übersteigenden Wohnungswert als Nebengebäude (Einstufung im Regelfall Bauklasse 3.3) mitzuerfassen, sofern sie in den landwirtschaftlichen Gebäuden oder im Hofverband integriert ist. Der dazugehörige Grund und Boden

verbleibt diesfalls im land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, da sich in der überwiegenden Anzahl der Fälle der geringe Bodenwert marginal im Einheitswert auswirkt.

10. §§ 30, 52 Abs. 1 iVm § 2 BewG 1955

Abgrenzungsfragen land- und forstwirtschaftliches Vermögen/Grundvermögen bei Schipisten

Die Grundflächen der Berg- und Talstationen von Liften, Zu- und Abgangsbereiche, Liftstützen, Flächen für Beschneigungsanlagen (zB Speicherteiche) ua. sind (wären) im Grundvermögen zu bewerten. Da die Berg- und Talstationen vielfach nur als Betriebsvorrichtungen anzusehen sind, ist idR kein Gebäudewert festzustellen.

Beurteilt man die Berg- und Talstationen jeweils als eigene wirtschaftliche Einheit, ergibt sich meistens auch kein Einheitswert, da die Mindestgrenzen gemäß § 25 BewG 1955 nicht erreicht werden.

Beispiel:

Das Flächenausmaß einer Liftstation mit Flächenumfang beträgt im Regelfall ca 250 m² bis 350 m². Bei einem Bodenwertansatz von etwa 36 Cent (5 ATS)/m² ist nach § 25 Z 2 BewG 1955 kein Einheitswert festzustellen.

Bei Zusammenfassung der Grundflächen von Berg- und Talstation, Zu- und Abgangsbereich einschließlich der Liftstützen einer Liftanlage zu einer wirtschaftlichen Einheit ergäbe sich zumindest in einigen Fällen ein Einheitswert über der gesetzlichen Bagatellgrenze.

Bilden die räumlich getrennten, nicht landwirtschaftlich genutzten Grundflächen, die zu Liftanlagen gehören, sofern Eigentümeridentität an Grund und Boden gegeben ist, eine wirtschaftliche Einheit?

Die Grundflächen von Berg- und Talstationen von Liften, Zu- und Abgangsbereichen, Liftstützen etc. sind als Grundvermögen zu bewerten, da sie keinem land- und forstwirtschaftlichen Hauptzweck dienen (§ 30 Abs. 1 BewG 1955).

Die Beurteilung, ob sie eine einzige wirtschaftliche Einheit darstellen, erfolgt nach der Lage und dem räumlichen Zusammenhang der den Liftanlagen dienenden Wirtschaftsgüter. Da ein sehr enger wirtschaftlicher Zusammenhang vorliegt, bestehen keine Bedenken, die einzelnen Grundvermögensflächen einer Liftanlage zu einer wirtschaftlichen Einheit zusammenzufassen, sofern Eigentümeridentität

gegeben ist. Diesbezügliche Erhebungen sind jedoch nur in steuerlich bedeutsamen Fällen zweckmäßig.

11. § 33 BewG 1955

Wohnungswert, Abgrenzungsfragen land- und forstwirtschaftliches Vermögen/Grundvermögen

Ein landwirtschaftlicher Betrieb mit einer Hofstelle bewirtschaftet 6,12 Hektar (ha), davon sind: Landwirtschaftlich genutzt: 4,43 ha, Hektarsatz 255,2270 Euro = Ertragswert 1130,6556 Euro; Forstwirtschaftlich genutzt: 1,69 ha, Hektarsatz 179,5019 Euro = Ertragswert 303,3582 Euro. Der Betrieb hat keine Zu- und Verpachtungen und keine Tierhaltung.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert beträgt 1.400 Euro. Der Einheitswert des übersteigenden Wohnungswertes (sonstig bebautes Grundstück) beträgt 25.290,15 Euro.

Im Jahre 2003 wurden eine privat genutzte PKW-Garage im leer stehenden Rinderstall und ein Stüberl mit ca. 18 m² im bestehenden Schuppen eingebaut.

Steuerliche Zurechnung der wirtschaftlichen Einheit: Ehegatten je 1/2.

Einkünfte: Ehegatte: nur Einkünfte aus unselbständiger Arbeit; Ehegattin: geringe pauschalierte Einkünfte aus ggstl. Landwirtschaft.

Sonstige im Wohngebäude lebende Familienangehörige: eine volljährige Tochter.

Ist das Wohngebäude weiterhin nach § 33 BewG 1955 oder als Mietwohngrundstück (bzw. Einfamilienhaus) zu bewerten?

Entscheidungswesentlich ist, ob der Betrieb verpachtet oder selbst bewirtschaftet wird.

Solange der Betrieb selbst bewirtschaftet wird und die landwirtschaftliche Tätigkeit eine mehr als nur gelegentliche ist, ist ein Wohnungswert festzustellen, wobei es unerheblich ist, ob viehlos bewirtschaftet wird und ob eine intensivere oder extensivere Wirtschaftsweise vorliegt. Eine reine Überwachungs- und Aufsichtstätigkeit (zB bei Betriebsverpachtung) hingegen ist keine bewertungsrechtlich relevante landwirtschaftliche Tätigkeit.

Rechtsprechung:

Gebäude, die dem Inhaber landwirtschaftlicher und forstwirtschaftlich genutzter Grundflächen und seinen Familienangehörigen zu Wohnzwecken dienen, gehören dann zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen, wenn der Betriebsinhaber oder einer der zu seinem Haushalt

gehörenden Familienangehörigen durch die Tätigkeit in der Landwirtschaft und Forstwirtschaft an einen Betrieb gebunden sind. Diese Tätigkeit braucht zwar nicht die ganze Arbeitskraft dieser Person oder Personen zu umfassen, sie muss aber mehr als eine nur gelegentliche sein (vgl. VwGH 14.4.1986, 84/15/0123).

Wird ein landwirtschaftlicher Betrieb verpachtet und werden Teile des Gebäudes zurückbehalten, so besteht nach Ansicht des VwGH keine bewertungsrechtlich relevante Verbindung zwischen den Gebäudeteilen und dem Betrieb. Die nicht verpachteten Gebäudeteile zählen somit nicht zum landwirtschaftlichen Vermögen (vgl. VwGH 10.9.1998, 96/15/0157).

Bei einem Betrieb im Ausmaß von ca. 4 ha landwirtschaftlicher Nutzfläche kann davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit eine mehr als gelegentliche ist.

Das Wohngebäude ist daher weiterhin gemäß § 33 BewG 1955 zu bewerten.

Privat genutzte PKW-Garagen (umgebautes Stallgebäude) gehören nicht zum land- und forstwirtschaftlichen Vermögen und sind daher im Grundvermögen zu erfassen.

Es bestehen keine Bedenken die privat genutzte Garage beim übersteigenden Wohnungswert als Nebengebäude (Einstufung im Regelfall in Bauklasse 3.3 nach Anlage zu § 53a BewG 1955) mitzuerfassen, sofern sie in landwirtschaftlichen Gebäuden bzw. im Hofverband integriert ist. Neu geschaffener Wohnraum (Stüberl im umgebauten Schuppen) eines landwirtschaftlichen Betriebes ist in die wirtschaftliche Einheit "Sonstig bebautes Grundstück" iSd § 33 BewG 1955 miteinzubeziehen.

12. § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955

Mietzinsbeschränkung

Bemessung des Mietzinses nach den Bestimmungen des Richtwertgesetzes (RWG):

Der Eigentümer (zB eine AG) behauptet, dass die Bemessung des Mietzinses (Benützungsentgeltes) auf der Grundlage des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGG) erfolgt.

Frage 1: Ist ein nach den Vorschriften des Richtwertgesetzes bemessener Mietzins generell als ein durch gesetzliche Vorschriften beschränkter Mietzins zu erachten?

Frage 2: Ist eine gemeinnützige Wohnbau AG verpflichtet, den Mietzins (Benützungsentgelt) nach dem Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz zu gestalten und wird damit eine Kürzung nach § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 erwirkt?

Zu Frage 1: Der Begriff „Mietzinsbeschränkung“ iSd § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955 ist historisch zu interpretieren, demnach sind unter diesem Begriff nur Mietzinsbeschränkungen iSd Mietengesetzes zu verstehen. Richtwerte iSd Richtwertgesetzes sind keine Beschränkungen iSd § 53 Abs. 7 lit. a BewG 1955.

Zu Frage 2: Bei gemeinnützigen Wohnbauvereinigungen gilt das Benützungsentgelt grundsätzlich als beschränkter Mietzins iSd Gesetzes.

Bei Wegfall der Gemeinnützigkeitsbestimmungen für alle Wohnungen fällt der Abschlag weg. Bei Verkauf einzelner Wohnungen ist der Abschlag entsprechend zu berichtigen.

13. § 53 Abs. 9 BewG 1955 iVm § 53 Abs. 2 BewG 1955, § 53 Abs. 8 BewG 1955, GrStG 1955

Einheitswert von Grundstücken im Zustand der Bebauung

Fragen betreffend Einheitswert von Grundstücken im Zustand der Bebauung:

Frage 1: Steht die Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG 1955 auch zu, wenn noch keine benützungsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile vorliegen?

Frage 2: Ab wann liegt ein Grundstück im Zustand der Bebauung vor?

Frage 3: Ab wann steht die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 BewG 1955 zu?

Frage 4: Ist bei teilweiser Grundsteuerbefreiung die Kürzung gemäß § 53 Abs. 8 BewG 1955 auf die gesamte bebaute Fläche der wirtschaftlichen Einheit anzuwenden, auch wenn ein Teil der Liegenschaft von der Grundsteuer befreit ist?

Zu Frage 1: Liegt ein Grundstück im Zustand der Bebauung vor, haben gemäß § 53 Abs. 9 BewG 1955 grundsätzlich zwei Bescheide zum selben Stichtag zu ergehen, mit denen ein allgemeiner Einheitswert sowie ein besonderer Einheitswert für Zwecke der Grundsteuer festzustellen sind. Bei beiden Einheitswerten ist die gleiche Grundstückshauptgruppe zu unterstellen.

Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 2 BewG 1955 ist auch dann anzuwenden, wenn noch keine benützungsfertigen Gebäude bzw. Gebäudeteile vorliegen.

Zu Frage 2: Im Allgemeinen werden Grundstücke im Zustand der Bebauung erst dann vorliegen, wenn bei unterkellerten Gebäuden die Kellerdecke und bei nicht unterkellerten Gebäuden die erste Geschoßdecke fertig gestellt ist.

Zu Frage 3: Hinsichtlich § 53 Abs. 7 BewG 1955 sind folgende Fälle zu unterscheiden:

Auf dem Grundstück im Zustand der Bebauung befinden sich:

a) noch keine benutzungsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile: In diesem Falle sind dem gekürzten Bodenwert die bis zum Stichtag angefallenen Baukosten hinzuzurechnen, ohne dass diese Summe gemäß § 53 Abs. 7 BewG 1955 gekürzt wird.

b) bereits benutzungsfertige Gebäude oder Gebäudeteile: Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 7 BewG 1955 ist nur auf die Summe aus dem (gekürzten) Bodenwert und dem Wert der benutzungsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile anzuwenden (= besonderer Einheitswert). Zu diesem Betrag sind die Baukosten der noch nicht benutzungsfertigen Gebäude oder Gebäudeteile hinzuzurechnen (= allgemeiner Einheitswert). Der allgemeine Einheitswert darf nicht höher sein, als der voraussichtliche Einheitswert, der sich nach Fertigstellung des Gebäudes ergeben wird.

Zu Frage 4: Die Kürzung gemäß § 53 Abs. 8 BewG 1955 steht für die gesamte bebaute Fläche unabhängig davon zu, ob Teile der wirtschaftlichen Einheit (bebaute Fläche) einer allfälligen Grundsteuerbefreiung unterliegen oder nicht.

14. § 53a BewG 1955, Anlage zu § 53a BewG 1955

Einstufung von Wohngebäuden in Fertigteilbauweise

In welche Bauklasse sind Wohngebäude in Fertigteilbauweise einzustufen?

Hinsichtlich der Klassifizierung, ob Holz- oder Massivbauweise vorliegt, kommt es darauf an, welche Materialien bei den tragenden Teilen überwiegen.

Wird dabei überwiegend Holz verwendet, so ist der Gebäudewert nach den Pktn 1.1, 11.1 oder 15.1 der Anlage zu § 53a BewG 1955 zu ermitteln.

15. § 53a iVm § 53 Abs. 5 BewG 1955

Bewertung von Mietwohngrundstücken, Einstufung

Bei der Ermittlung der zu bewertenden Nutzflächen von Mietwohngrundstücken treten folgende Abgrenzungsprobleme auf:

- Kellerräume kleiner Mietwohngrundstücke: Bei Umbau eines Einfamilienhauses in zwei Wohneinheiten sinkt der Einheitswert durch Weglassen des Kellers trotz baulicher Investitionen.
- Überdachungen: Diese werden vermehrt als "Carport" errichtet, meist massiv, zweiseitig umwandet (Wetterseiten) mit teilweise erheblichen Flächen (bis zu zehn Autos).

Frage 1: Ist die Bewertung von Kellerräumen als Nebenräume (Abstellräume) bei Mietwohngrundstücken möglich?

Frage 2: Sind "Carports" bei Mietwohngrundstücken zu bewerten?

Zu Frage 1: Kellerräume werden bei Mietwohngrundstücken dann mitbewertet, wenn sie für Wohnzwecke, gewerbliche oder öffentliche Zwecke nutzbar ausgestattet sind.

Beispiele für nutzbare Ausstattung:	Beispiele für nicht nutzbare Ausstattung:
Kellerstüberl	Heizräume
Kinderspielraum	Kohlenkeller
Sauna	Gänge
Kellerdusche	Waschküche
WC	Abstellräume
Hobbyräume	
Werkstätte	

Zu Frage 2: Soweit Carports nicht vom Gebäudebegriff umfasst werden (Umschließung von mindestens 3 Seiten durch Wände), erfolgt eine Bewertung nach Pkt 14 der Anlage zu § 53a BewG 1955.

16. § 53a BewG 1955, Anlage zu § 53a BewG 1955

Bauklasseneinstufung bei sonstig bebauten Grundstücken (Gartenhäuschen, Garage, uÄ)

In welche Bauklasse sind allein stehende Gartenhäuschen, Garagen uÄ einzuordnen?

Alleinstehende Garagen, Gartenhäuschen uÄ werden als sonstig bebaute Grundstücke gemäß Pkt 17 der Anlage zu § 53a BewG 1955 nach jener Bauklasse bewertet, die ihrer Ausstattung und Bauweise am ehesten entspricht.

17. BewG 1955 iVm § 19 Abs. 3 ErbStG 1955

Besonderer Einheitswert bei Grundstücksteilung in bebautes und unbebautes Grundstück

Das im Alleineigentum des Vaters stehende Grundstück Gst 730 wurde laut Teilungsplan vom 11.6.2003 geteilt in Gst 730/1, bebaut mit einem Wohnhaus, und dem unbebauten Gst 730/2.

Mit Schenkungsvertrag vom 11.6.2003 übergab der Vater das neu gebildete unbebaute Grundstück 730/2 an seine Tochter.

Ist bei der Schenkungssteuerbemessung ausgehend vom zuletzt festgestellten Einheitswert für die Gesamtliegenschaft der anteilige Einheitswert für das unbebaute Grundstück vom Wert des Wohnhauses plus des Grund und Bodens oder nur vom Bodenwert zu berechnen?

Wird von einem bebauten Grundstück ein unbebauter Teil abgetrennt und verschenkt, so ist der Wert dieses abgetrennten Teiles für die Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer maßgeblich. Gebäude oder Gebäudeteile, die im Eigentum des Geschenkgebers bleiben, sind in diese Bemessungsgrundlage nicht mit einzubeziehen.

18. § 52 Abs. 2 BewG 1955 iVm 19 Abs. 3 ErbStG 1955

Einheitswert bei land- und forstwirtschaftlich genutzten

Grundstücken gemäß § 52 Abs. 2 BewG 1955 -

Hilfseinheitswerte

Ist § 52 Abs. 2 BewG 1955 bei der Bekanntgabe von Hilfseinheitswerten für Grundstücke, die aus einer Land- und Forstwirtschaft vermessen und übergeben wurden, anwendbar?

Sofern die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG 1955 - Bewertung als Grundvermögen - nicht bereits zum 1. Jänner des Jahres der Schenkung vorgelegen sind, ist der anteilige land- und forstwirtschaftliche Einheitswert zugrunde zu legen.

Die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG 1955 werden gegeben sein, wenn eine entsprechende Widmung vorgelegen ist oder zumindest das Widmungsverfahren entsprechend fortgeschritten ist. In diesem Falle ist eine Nachfeststellung zum Feststellungsstichtag (1. Jänner des Jahres oder früherer Stichtag) vor der Schenkung durchzuführen.

Gemäß § 52 Abs. 2 BewG 1955 sind land- und forstwirtschaftlich genutzte Grundstücksflächen dem Grundvermögen zuzurechnen, wenn nach ihrer Lage und den sonstigen Verhältnissen, insbesondere mit Rücksicht auf die bestehenden Verwertungsmöglichkeiten, anzunehmen ist, dass sie in absehbarer Zeit anderen als land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dienen werden und somit beispielsweise als Bauland, Industrieland uam. anzusehen sind.

19. BewG 1955 iVm § 19 Abs. 3 ErbStG 1955

Besonderer Einheitswert bei Parzellierung landwirtschaftlich genutzter Flächen

Eine bisher landwirtschaftlich genutzte und als solche bewertete Parzelle wird mit Teilungsplan vermessen. Es entstehen mehrere Bauparzellen. Die Parzellen werden mit Schenkungsvertrag im gleichen Jahr an die Kinder weitergegeben. Die Parzellen liegen laut Flächenwidmungsplan der Gemeinde im Bauland. Eine rechtskräftige Bauplatzerklärung der Gemeinde liegt zum Stichtag des Vertrages noch nicht vor bzw. liegt vor.

Wie sind die Parzellen zum Stichtag des Vertrages für Zwecke der Schenkungssteuer zu bewerten, wenn zum Beispiel:

- a) die Teilung am 30.6.2003 erfolgt ist, der Vertrag am 7.8.2003 errichtet wurde und die Bauplatzerklärung am 19.8.2003 rechtskräftig geworden ist?
- b) die Teilung am 30.6.2003 erfolgt ist, der Vertrag am 7.8.2003 errichtet wurde und die Bauplatzerklärung am 5.7.2003 rechtskräftig geworden ist?

Zu Fragen a und b: Sofern die Parzelle Teil einer wirtschaftlichen Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens ist und die Voraussetzungen des § 52 Abs. 2 BewG 1955 nicht bereits zum 1. Jänner des Jahres der Schenkung vorliegen, ist der anteilige land- und forstwirtschaftliche Einheitswert zugrunde zu legen.

Ist jedoch eine landwirtschaftlich genutzte Parzelle, die als eigene wirtschaftliche Einheit des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bewertet ist, dem Grundvermögen zuzuordnen (zB nach § 52 Abs. 1 oder 2 BewG 1955), ist auf den Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld ein besonderer Einheitswert gemäß § 19 Abs. 3 ErbStG 1955 festzustellen, da die Voraussetzungen für eine Artfortschreibung gegeben sind (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald – Kommentar, Seite 139).

Anmerkung:

Im Abgabenänderungsgesetz 2004 – AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180 vom 30.12.2004, wurde das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 unter anderem wie folgt geändert:

In § 19 Abs. 3 erster Satz tritt an die Stelle des Wortes "festzustellen" die Wortfolge "zu ermitteln".

Praktische Auswirkung: Die Ermittlung des besonderen Einheitswertes gem. § 19 Abs. 3 ErbStG 1955 hat im erbschafts- oder schenkungssteuerlichen Bemessungsverfahren in Zusammenarbeit mit den AV-Teams zu erfolgen; daher ist kein eigener Einheitswertbescheid zum Stichtag durch das Lagefinanzamt zu erlassen.

Bundesministerium für Finanzen, 27. Oktober 2005