

WIFO

A-1103 WIEN, POSTFACH 91
TEL. 798 26 01 • FAX 798 93 86



ÖSTERREICHISCHES INSTITUT FÜR WIRTSCHAFTSFORSCHUNG

ZENTRUM FÜR VERWALTUNGSFORSCHUNG



INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES UND
INTERNATIONALES STEUERRECHT
AN DER WIRTSCHAFTSUNIVERSITÄT WIEN

Reform der Grundsteuer nach dem "Grazer Modell"

**Margit Schratzenstaller, Oliver Picek (WIFO),
Helfried Bauer, Siegfried Ott (KDZ),
Claus Staringer, Sabine Heidenbauer,
Michael Höllbacher (WU Wien)**

Wissenschaftliche Assistenz: Dietmar Klose (WIFO)

April 2008

Reform der Grundsteuer nach dem "Grazer Modell"

**Margit Schratzenstaller, Oliver Picsek (WIFO),
Helfried Bauer, Siegfried Ott (KDZ),
Claus Staringer, Sabine Heidenbauer,
Michael Höllbacher (WU Wien)**

Studie von Österreichischem Institut für Wirtschaftsforschung,
Zentrum für Verwaltungsforschung und Institut für
österreichisches und Internationales Steuerrecht an der
Wirtschaftsuniversität Wien im Auftrag des Österreichischen
Städtebundes

Begutachtung: Hans Pitlik (WIFO)

Wissenschaftliche Assistenz: Dietmar Klose (WIFO)

April 2008

Reform der Grundsteuer nach dem "Grazer Modell"

| Inhaltsverzeichnis | Seiten |
|---|-----------|
| Vorwort | 1 |
| Teil A: Grundsätzliche Überlegungen zur (Reform der) Grundsteuer in Österreich | |
| Margit Schratzenstaller, Oliver Picek (WIFO) | 5 |
| 1. Grundlagen | 5 |
| 1.1 <i>Die Grundsteuer aus theoretischer Perspektive</i> | 5 |
| 1.1.1 Allgemeine Charakterisierung der Grundsteuer | 5 |
| 1.1.2 Rechtfertigungsgründe für die Erhebung einer Grundsteuer | 6 |
| 1.1.3 Mögliche Argumente gegen die Erhebung einer Grundsteuer | 8 |
| 1.2 <i>Zur Bemessungsgrundlage</i> | 11 |
| 1.2.1 Bedeutung des Bewertungsverfahrens | 11 |
| 1.2.2 Ausnahmeregelungen | 13 |
| 2. Probleme der österreichischen Grundsteuer | 14 |
| 2.1 <i>Unausgewogene Struktur des österreichischen Abgabensystems</i> | 14 |
| 2.2 <i>Die Einheitswertproblematik</i> | 20 |
| 3. Wichtige grundbezogene Steuern im internationalen Vergleich | 21 |
| 3.1 <i>Die Grundsteuer im internationalen Vergleich</i> | 21 |
| 3.2 <i>Die Grunderwerbsteuer im internationalen Vergleich</i> | 29 |
| Literaturhinweise | 31 |
| Teil B: KDZ-Modell einer Grundsteuerreform | |
| Helfried Bauer, Siegfried Ott (KDZ) | 33 |
| 1. Ausgangslage | 33 |
| 2. Charakter der Grundsteuer | 35 |
| 3. Zweck der Grundsteuer | 36 |
| 4. Ziel der Grundsteuer | 37 |
| 5. Schematische Darstellung des derzeitigen Verfahrensablaufes | 38 |

| | |
|---|-----------|
| 6. Schematische Darstellung des neuen Verfahrensablaufes nach dem KDZ-Modell | 43 |
| 7. Entwurf eines Grundsteuergesetz 2008 (KDZ-Modell) | 44 |
| 8. Entwurf des Bescheidspruches (KDZ-Modell) | 59 |
| 9. Erläuterungen zum Entwurf eines Grundsteuergesetzes 2008 (KDZ-Modell) | 60 |

Teil C: Verfassungsrechtliche Analyse einer Neugestaltung der Grundsteuer in Österreich

Claus Staringer, Sabine Heidenbauer, Michael Höllbacher (WU Wien) **95**

| | |
|---|------------|
| 1. Ausgangslage | 95 |
| 1.1 <i>Das derzeitige System der Einheitsbewertung im Kontext der Grundsteuer</i> | 95 |
| 1.2 <i>Die jüngste Rechtsprechung des VfGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer</i> | 95 |
| 1.3 <i>Bedeutung der VfGH-Rechtsprechung für die Grundsteuer?</i> | 96 |
| 2. Der Arbeitsentwurf des KDZ für ein Grundsteuergesetz 2008 | 98 |
| 2.1 <i>Das Grundkonzept des Arbeitsentwurfes</i> | 98 |
| 2.2 <i>Die relevanten Bewertungsbestimmungen im Detail (§§ 7 ff)</i> | 99 |
| 2.2.1 <i>Die "Besteuerungsgrundlagen"</i> | 99 |
| 2.2.2 <i>Die Steuermesszahl</i> | 99 |
| 2.2.3 <i>Der Steuermessbetrag</i> | 100 |
| 2.2.4 <i>Möglichkeit der Wertveranlagung</i> | 100 |
| 3. Gutachtensauftrag | 101 |
| 4. Verfassungsrechtliche Analyse | 101 |
| 4.1 <i>Die grundsätzliche Anknüpfung des Steuertatbestandes an die Grundstücksfläche</i> | 101 |
| 4.1.1 <i>Verfassungsrechtliche Ausgangslage</i> | 101 |
| 4.1.2 <i>Rechtfertigung</i> | 103 |
| 4.2 <i>Die Kategorisierung der Benützungarten für die Bestimmung der Steuermesszahl (§ 9 des Gesetzesentwurfes)</i> | 105 |
| 4.2.1 <i>Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Typisierungen und Kategorisierungen</i> | 105 |
| 4.2.2 <i>Zusammenfassung</i> | 108 |
| 4.2.3 <i>Auswirkungen für den vorgelegten Gesetzesentwurf</i> | 109 |
| 4.3 <i>Zur Möglichkeit der Wertveranlagung (§ 16)</i> | 110 |
| 4.3.1 <i>Durchbrechung der Oficialmaxime durch die dem Steuerpflichtigen auferlegte Antragspflicht</i> | 110 |
| 4.3.2 <i>Zur Festlegung einer starren Freigrenze von 0,2 %</i> | 111 |

| | | |
|-----------|--|------------|
| 4.3.3 | Zur Festlegung der Veranlagungsgrenze mit 0,2 % des Grundstückswertes | 114 |
| 4.3.4 | Zur Bewertung im Rahmen der Wertveranlagung mit 0,2 % des Grundstückswerts | 115 |
| 5. | Ergebnis | 116 |

Vorwort

Helfried Bauer, Margit Schratzenstaller, Claus Staringer

Der Reformbedarf bei der den Gemeinden als ausschließliche Gemeindesteuer zustehenden Grundsteuer ist seit langem Gegenstand der steuerpolitischen Diskussion in Österreich. Bislang sind jedoch keine Maßnahmen ergriffen worden, um die zunehmende steuerliche Untererfassung von Grund- und Immobilienvermögen abzumildern, die durch den Verzicht auf die Anpassung der Einheitswerte an die sich dynamisch entwickelnden tatsächlichen Marktwerte verursacht wird. Die Debatte um die Defizite der österreichischen Grundsteuer ist in jüngerer Zeit allerdings in Bewegung geraten.

Seit einiger Zeit wird – zuletzt von der OECD in ihrem letzten Länderbericht für Österreich, aber auch etwa im Rahmen des Ende 2006 veröffentlichten Weißbuchs des WIFO "Mehr Beschäftigung durch Wachstum auf der Basis von Innovation und Qualifikation" – auf die unausgewogene Gesamtabgabenstruktur in Österreich aufmerksam gemacht. Das hohe und zunehmende Gewicht der Steuern und Abgaben auf den Faktor Arbeit bei gleichzeitig sinkender und im europäischen Vergleich sehr geringer Bedeutung der vermögensbezogenen Steuern wird aus wachstums- und beschäftigungs-, aber auch aus verteilungspolitischer Perspektive kritisiert.

Besondere Aktualität erlangte die unzureichende Ausschöpfung des Aufkommenspotentials der Grundsteuer durch die beiden rezenten Urteile des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) zur Erbschafts- und Schenkungssteuer. Dieser erkannte bei beiden Steuern, die bei der Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen ebenfalls auf die Einheitswerte zurückgreifen (wenn auch auf deren 3fachen Wert) auf Verfassungswidrigkeit: Denn die Besteuerung auf der Grundlage von Einheitswerten, die von den tatsächlichen Verkehrswerten zunehmend abweichen, resultiert in einer wachsenden Ungleichbehandlung von Grund- und Immobilienvermögen gegenüber anderen, grundsätzlich zum Verkehrswert bewerteten Vermögensgegenständen (d. h. steuerpflichtiges Finanzvermögen sowie sonstiges Mobiliarvermögen). Das System der Einheitswerte sieht eigentlich vor, regelmäßig Hauptfeststellungen durchzuführen, die die Einheitswerte an Veränderungen der Marktwerte anpassen sollten. Da die letzte Hauptfeststellung für die Grundsteuer B (für nicht land- und forstwirtschaftlich genutzte Liegenschaften) aus dem Jahr 1972 stammt und seither lediglich lineare Anpassungen durchgeführt wurden, haben sich die heutigen Marktwerte deutlich von den Einheitswerten entfernt. Gemäß Erkenntnis des VfGH ist die pauschale Vervielfachung von historischen Einheitswerten daher nicht geeignet, die Wertentwicklung von Grundstücken angemessen abzubilden. Eine sachgerechte Besteuerung ist auf dieser Grundlage daher nicht möglich, was nicht nur für die Erbschafts- und Schenkungssteuer gilt, sondern auch Fragen bezüglich der auf denselben Werten basierenden Bemessungsgrundlage der Grundsteuer aufwirft. Zwar haben

diese beiden Urteile keine unmittelbaren Implikationen für die Grundsteuer, da hier der Vergleichsmaßstab fehlt. Dennoch ist die Annahme plausibel, dass der VfGH bei einer entsprechenden Klage verfassungsmäßige Bedenken insbesondere gegen die Tatsache äußern würde, dass der Verzicht auf eine regelmäßige Anpassung der Einheitswerte eine zunehmende Ungleichbehandlung von Steuerzahlern impliziert, da sich die Bau- und Grundstückspreise und damit auch die effektive Belastung durch die Grundsteuer regional sehr unterschiedlich entwickeln. Schließlich wäre eine Stärkung der Grundsteuer ein bedeutender Pfeiler einer Stärkung der Abgabenautonomie auf Gemeindeebene.

Dies ist der Hintergrund, vor dem in Österreich Notwendigkeit und Optionen zur Reform der Grundsteuer im Allgemeinen und des Bewertungsverfahrens von grundsteuerpflichtigem Grund- und Immobilienvermögen im Besonderen diskutiert werden. Im Mittelpunkt der vorliegenden Studie steht die Analyse der relevanten rechtlichen und ökonomischen Aspekte einer grundlegenden Reform des Bewertungsverfahrens für die Zwecke der Grundbesteuerung in Österreich. Die gesamte Studie soll eine Basis für die steuerrechtliche und finanzpolitische Diskussion im Österreichischen Städtebund liefern. Sie kann darüber hinaus eine Grundlage liefern für einen detaillierten und ausgereiften Vorschlag für ein neues Grundsteuergesetz, der vom BMF zu erarbeiten wäre.

Die Studie umfasst drei Teile, die von den drei beteiligten Instituten separat erarbeitet worden sind.

Der erste Teil (WIFO) legt die wichtigsten theoretischen und wirtschaftspolitischen Grundlagen bezüglich der Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen. Er setzt sich mit dem Für und Wider einer (stärkeren) Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen auseinander und geht auch auf mögliche Ansätze der Bewertung sowie deren grundlegende Vor- und Nachteile ein. Dieser Teil präsentiert auch aktuelle Daten zur quantitativen Bedeutung und längerfristigen Entwicklung von vermögensbezogenen Steuern im Allgemeinen und von Grundsteuern im Besonderen, sowohl in Österreich als auch im internationalen Vergleich. Auch wird ein internationaler Überblick über die wichtigsten Regelungen der Grundsteuer sowie Grunderwerbsteuer geboten.

Der zweite Teil (KDZ) ist ein konkreter Gesetzesentwurf für eine flächenbezogene "Grundsteuer neu". Grundlage und Ausgangspunkt dieses vom KDZ erarbeiteten Gesetzesentwurfes ist ein Arbeitsentwurf des Österreichischen Städtebundes, der als eine Option zur Reform des Bewertungsverfahrens für die Grundsteuer erarbeitet worden ist ("Grazer Modell"). Diese Entwürfe bieten einen ganz neuen Ansatz, indem eine möglichst einfach zu administrierende Flächensteuer vorgesehen wird. Das vorgeschlagene Bewertungsverfahren teilt Liegenschaften in Österreich je nach deren Lage und damit Qualität in unterschiedliche Zonen ein; es differenziert darüber hinaus nach Art der Nutzung.

Dabei soll an dieser Stelle explizit darauf hingewiesen werden, dass es sich bei diesem in dieser Studie präsentierten Gesetzesentwurf nicht um "den Vorschlag" oder "das Modell" eines oder sämtlicher der drei an der Studie beteiligten Institute handelt. Vielmehr wurde ausge-

hend von den Vorgaben des Österreichischen Städtebundes versucht, einen möglichst detailgenauen Gesetzesentwurf zu erstellen: als eine mögliche Option für eine Reform, falls politisch die Entscheidung für ein pauschalierendes, flächenbezogenes Bewertungsverfahren getroffen werden sollte.

Der dritte Teil der Studie (WU Wien) fokussiert auf die verfassungsrechtlichen Aspekte, die mit einer Neugestaltung der österreichischen Grundsteuer verbunden sind. Es wird zunächst auf die Implikationen der erwähnten VfGH-Urteile zur Erbschafts- und Schenkungssteuer für die Grundsteuer eingegangen. Auf dieser Grundlage wird eine Darstellung der durch die höchstgerichtliche Judikatur auferlegten verfassungsrechtlichen Schranken bezüglich kategorisierender Bewertungssysteme geliefert. Auch wird eine verfassungsrechtliche Analyse der Eckpunkte des im zweiten Teil vorgelegten Gesetzesentwurfs, der vom Grazer Modell ausgeht, vorgenommen.

Die Studie hat somit zwei zentrale Anliegen: erstens die Erarbeitung eines konkreten Gesetzesentwurfs für eine reformierte Grundsteuer, die auf einem pauschalierenden, flächenbezogenen Bewertungsverfahren beruht; zweitens dessen verfassungsrechtliche Beurteilung.

In einem nächsten Schritt, der jedoch über den Rahmen der vorliegenden Studie hinausgehen würde, wären nun die Steuersätze nach Zonen sowie Nutzungsarten festzulegen. Hierzu müssten allerdings einige Parameter vorab bestimmt werden. Erstens wäre festzulegen, ob die Reform der Grundsteuer aufkommensneutral durchgeführt werden sollte bzw. welches Volumen etwaige Mehreinnahmen erreichen sollten. Zweitens wären auf der Grundlage geeigneter Daten die Wertrelationen zwischen den einzelnen Zonen, auch differenziert nach Nutzungsarten, zu bestimmen. Hierzu wären die vorhandenen Datengrundlagen zu den tatsächlichen regionsspezifischen Verkehrswerten von Grund und Immobilien zu identifizieren und auszuwerten. Auf dieser Grundlage könnte dann auch versucht werden, im Rahmen von Modellrechnungen die mikroökonomischen Belastungswirkungen des reformierten Verfahrens für repräsentative Fälle zu quantifizieren und der gegenwärtigen steuerlichen Belastung durch die Grundsteuer in ihrer jetzigen Form gegenüberzustellen.

Teil A: Grundsätzliche Überlegungen zur (Reform der) Grundsteuer in Österreich

Margit Schratzenstaller, Oliver Picek (WIFO)

1. Grundlagen

Zunächst werden einige theoretische Grundlagen in bezug auf die Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen im Rahmen einer Grundsteuer gelegt. Dabei wird zuerst auf die bedeutendsten Rechtfertigungsgründe eingegangen, mit denen die finanzwissenschaftliche Literatur die Erhebung einer Grundsteuer begründet. Auch werden die wichtigsten Argumente gegen eine Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen erörtert. Anschließend werden – angesichts der spezifischen österreichischen Bewertungsproblematik, die auch die vorliegende Studie motiviert – die grundsätzlichen Ansätze zur Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen erläutert und diskutiert.

1.1 Die Grundsteuer aus theoretischer Perspektive

1.1.1 Allgemeine Charakterisierung der Grundsteuer

Die Grundsteuer gehört zur Kategorie der vermögensbezogenen Steuern. Diese können grundsätzlich am Bestand, an der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung bzw. dem Übergang, am Wertzuwachs oder am Gebrauch von Vermögen anknüpfen (*Reding– Müller, 1999*). Die Grundsteuer ist eine laufende, in regelmäßigen Abständen (in der Regel jährlich) erhobene Abgabe auf den Bestand von Grund- und Immobilienvermögen. Sie gehört somit zu den speziellen (partiellen) Vermögensteuern, also zu jenen vermögensbezogenen Steuern, die sich auf einen bestimmten Vermögensgegenstand, nicht (so wie eine allgemeine Vermögensteuer) auf sämtliche Vermögensgegenstände beziehen.

Darüber hinaus soll die Grundsteuer im Prinzip auch den Vermögenswertzuwachs während der Zeit steuerlich erfassen, in der die besteuerte Immobilie vom Eigentümer gehalten wird; genauer: den nicht am Markt realisierten Wertzuwachs. Hierzu ist ein geeignetes Bewertungsverfahren erforderlich, das Wertveränderungen regelmäßig und möglichst exakt erfassen kann. Dies kann zum einen allokatiospolitisch begründet werden: Denn die Erfassung auch des Wertzuwachses von Grund- und Immobilienvermögen gibt einen Anreiz für eine effiziente Verwendung beispielsweise von wertvollem Bauland, das ansonsten möglicherweise brachliegen würde. Zum anderen ist eine am tatsächlichen Marktwert orientierte Grundsteuer auch aus einer Perspektive der steuerlichen Leistungsfähigkeit gerechtfertigt: Da das Grundvermögen ein Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist, sollte dieser Indikator die tatsächlichen Wertverhältnisse möglichst genau widerspiegeln. Nicht zuletzt imp-

lizierte ein starkes Abweichen der Steuerwerte von den Verkehrswerten auch einen Verstoß gegen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung.

Bei der Grundsteuer handelt es sich um eine Objektsteuer: Sie berücksichtigt subjektive Umstände des Steuerpflichtigen nicht. Gerade weil sich die Grundsteuer als Objektsteuer begreift, liegt ihr im Allgemeinen das Prinzip der Bruttobesteuerung zugrunde, d. h. dass der Abzug von Schulden (etwa in Form von Hypothekarkrediten) nicht zugelassen wird; dies gilt auch in Österreich.

In der finanzwissenschaftlichen Literatur wird die Grundsteuer aufgrund ihrer Eigenschaften gelegentlich als "geborene Gemeindesteuer" bezeichnet: neben äquivalenztheoretischen Erwägungen (vgl. hierzu Abschnitt 1.1.2.1 der Studie) insbesondere wegen der geringen Mobilität der Bemessungsgrundlage und somit geringen Anfälligkeit für interregionalen Steuerwettbewerb sowie wegen der Konjunkturunabhängigkeit und Stetigkeit des Aufkommens (vgl. hierzu u. a. *Rosenfeld, 2007*). Sie fließt daher auch in den meisten Ländern – so auch in Österreich – den Kommunen zu (*Bird – Slack, 2004*). Inwieweit die Gemeinden nicht nur über die Ertragshoheit, sondern auch über Gesetzgebungshoheit verfügen, ist international unterschiedlich (vgl. Übersicht 2). Häufig (auch in Österreich) ist die Grundsteuer als verbundene Grundsteuer ausgestaltet, umfasst also sowohl das Grundvermögen als auch die hierauf errichteten Gebäude.

1.1.2 Rechtfertigungsgründe für die Erhebung einer Grundsteuer

In der Literatur wird die Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen mit einer Reihe von Gründen gerechtfertigt, die im Folgenden kurz referiert werden (vgl. zum Folgenden z. B. *Nowotny, 1999*, oder *Reding – Müller, 1999*).

1.1.2.1 Grundsätzliche Argumente für eine Grundsteuer

Zunächst dienen als Rechtfertigung für die Besteuerung von Grund- und Immobilienvermögen die beiden Fundamentalprinzipien der Besteuerung, das Äquivalenz- und das Leistungsfähigkeitsprinzip. Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip soll die Verteilung der gesamten Steuerlast auf die Zensiten unter Maßgabe ihrer steuerlichen Leistungsfähigkeit erfolgen. Traditionell wird das Vermögen allgemein und damit auch Grund- und Immobilienvermögen im Besonderen neben Einkommen und Konsum als Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit herangezogen, da es eine eigenständige Quelle von Bedürfnisbefriedigungspotenzial darstellt. Allerdings ist für die Grundsteuer das Leistungsfähigkeitsprinzip weniger überzeugend als für eine allgemeine Vermögensteuer; nicht nur, weil sie nur eine partielle Vermögensteuer ist, sondern auch wegen des ihr zugrunde liegenden Bruttoprinzips (*Andel, 1992*).

Gemäß dem Äquivalenzprinzip soll sich die Steuerzahlung nach dem Nutzen bzw. den Kosten bemessen, die aus der Bereitstellung öffentlicher Leistungen auf den Steuerpflichtigen entstehen. Für viele Steuerarten erweist sich das Äquivalenzprinzip aus unterschiedlichen Gründen

als nicht anwendbar. Für die Grundsteuer stellt es jedoch eine wichtige Rechtfertigung dar, da es sich aufgrund der Tatsache, dass die Grundsteuer häufig auf der kommunalen Ebene angesiedelt ist, vergleichsweise gut operationalisieren lässt: Die Grundsteuer kann somit interpretiert werden als eine Gegenleistung der Besitzer von Liegenschaften für besondere, auf ihre spezifischen Bedürfnisse zugeschnittenen kommunale Leistungen; etwa die Erschließung von Neubaugebieten. Vor dem Hintergrund des Äquivalenzprinzips stellt sich auch der verteilungspolitische Einwand, die Grundsteuer werde letztlich auf die Mieter überwälzt (vgl. hierzu auch Abschnitt 1.1.3.4), in einem etwas anderen Licht dar: Denn nicht nur die Eigentümer, sondern auch die Mieter von Liegenschaften nehmen kommunale Leistungen – von der Infrastruktur bis hin zu sozialen Einrichtungen – in Anspruch, zu deren Finanzierung sie via Grundsteuer mit herangezogen werden.

Diese beiden Fundamentalprinzipien der Besteuerung werden ergänzt durch einige weitere sehr grundsätzliche Rechtfertigungsgründe. So verleiht Vermögen ökonomische und politische Macht. Es schafft darüber hinaus – und dies gilt insbesondere für Liegenschaften, da die Immobilienmärkte im Vergleich zu jenen für Finanzanlagen vergleichsweise geringen Schwankungen unterworfen sind – aufgrund seiner Beständigkeit soziale Sicherheit. Letztlich erhöht eine Umverteilung von Vermögen oder zumindest die Abmilderung seiner Ungleichverteilung auch die individuellen Startchancen in einer Gesellschaft.

1.1.2.2 Allokationserwägungen

Die Besteuerung von Liegenschaften kann, wie bereits angesprochen, auch aus allokativen Erwägungen gerechtfertigt werden. Der allokativtheoretische Hauptvorteil der Grundsteuer ist, dass sie (im Idealfall) eine Steuer auf eine ökonomische Rente eines immobilien Faktors ist. Sie ruft daher keine Ausweichreaktionen und damit keine Verzerrungen und ökonomischen Zusatzlasten hervor.

Darüber hinaus gibt eine Grundsteuer als Sollertragsteuer einen Anreiz für die effiziente Nutzung von Grund- und Immobilienvermögen. Denn die effektive Steuerlast ist umso geringer, je höher die tatsächliche Rendite der besteuerten Liegenschaften ist. Oder anders formuliert: Je höher die Erträge aus dem besteuerten Grund- und Immobilienvermögen, desto geringer ist die relative Belastung des laufenden Ertrags durch die Steuerzahlungen.

1.1.2.3 Strukturelle Erwägungen – Abgabenstruktur

Nicht zuletzt schaffen Steuern auf Grund- und Immobilienvermögen eine Kompensationsmöglichkeit für (die Senkung von) Steuern, die mit größeren Verzerrungen einhergehen, als sie durch grundbezogene Steuern verursacht werden. Grundsteuern sind, auch wenn sie natürlich die Entscheidungen über Investitionen in Liegenschaften beeinflussen können und als partielle Vermögensteuern nicht neutral in Bezug auf die Vermögensstruktur sind (Peterson, 1990), nach herrschender Meinung mit vergleichsweise geringen allokativen Verzerrungen verbunden (Bird – Slack, 2004). Da die besteuerte Bemessungsgrundlage immobil ist, sind die

Ausweichmöglichkeiten der Steuerpflichtigen in niedriger besteuerte Länder wesentlich geringer als bei Steuern auf grenzüberschreitend mobile Bemessungsgrundlagen (z. B. Finanzvermögen) oder Aktivitäten (z. B. Direktinvestitionen). Grundsteuern haben darüber hinaus – anders etwa als Steuern auf den Faktor Arbeit – keine negativen beschäftigungspolitischen Effekte. Sie eignen sich daher gut als eine tragende Säule für ein Abgabensystem, das die internationale Verlagerung von Bemessungsgrundlagen bzw. Aktivitäten sowie negative Beschäftigungswirkungen minimieren will.

1.1.3 Mögliche Argumente gegen die Erhebung einer Grundsteuer

1.1.3.1 Substanzbesteuerung

Zunächst kann gegen eine Besteuerung des Grund- und Immobilienvermögens eingewendet werden, dass sie, weil sie unabhängig vom erzielten Ertrag eines besteuerten Unternehmens bzw. von der erwirtschafteten Rendite des besteuerten Grund- und Immobilienvermögens anfällt, unter bestimmten Bedingungen zu einem Substanzverzehr führt. Auf diese Weise könnten im Unternehmensbereich krisenhafte Phasen, in denen Verluste erwirtschaftet werden, aufgrund einer Verschlechterung der Liquidität verschärft werden bzw. im privaten Bereich ggf. ein Verkauf der besteuerten Immobilie erzwungen werden, um die Steuerschuld bedienen zu können. Allgemein greift eine Grundsteuer nur dann die Substanz an, wenn die Steuerschuld höher ist als die erzielte Rendite (Petersen, 1990): entweder weil eine am Markt erwirtschaftete Rendite zu gering ist, oder weil aufgrund von Eigennutzung des Besteuerungsobjektes keine Erträge anfallen.

Das Problem einer Substanzbesteuerung kann allerdings grundsätzlich dadurch begrenzt werden, dass der Steuersatz unterhalb der durchschnittlichen Rendite einer risikolosen Anlage am Kapitalmarkt festgesetzt wird. Bei nicht-eigengenutzten Immobilien, die keinen oder einen unter dem Steuerbetrag bleibenden Ertrag abwerfen, findet auch in diesem Fall ein Substanzverzehr statt: Die Steuer setzt dann allerdings als Sollertragsteuer einen Anreiz dafür, die Immobilie entweder in einer rentableren Art und Weise zu nutzen oder durch eine rentablere alternative Anlageform zu substituieren, und hat somit eine effizienzsteigernde Wirkung.

1.1.3.2 Hoher bürokratischer Aufwand

Des Weiteren wird gegen eine Grundsteuer eingewendet, dass ihre Erhebung mit einem vergleichsweise hohen bürokratischen Aufwand verbunden sei: insbesondere dann, wenn kein pauschales Bewertungsverfahren angewendet wird, sondern das Bewertungsverfahren eine möglichst zeitgerechte und exakte Annäherung an den aktuellen Verkehrswert ermöglichen soll. Denn dies erfordert eine regelmäßige und die individuellen Charakteristika berücksichtigende Neubewertung der zu steuernden Immobilien. Allgemein dürften somit die Erhebungskosten einer Grundsteuer entscheidend durch das angewendete Bewertungsverfahren determiniert werden.

Empirische Untersuchungen zum tatsächlichen Vollzugaufwand von Grundsteuern liegen auch international kaum vor. Nach einer Schätzung von *Rappen* (1989) betragen die Kosten der Besteuerung für die deutsche Grundsteuer, die in ihrer Ausgestaltung der österreichischen Grundsteuer ähnelt, im Jahr 1984 insgesamt 6,2% des Grundsteueraufkommens. Sie waren damit leicht über dem Gesamtdurchschnitt (5,6% des gesamten Steueraufkommens).

Zum administrativen Aufwand, der für Finanzbehörden und Steuerpflichtige durch die Erhebung der Grundsteuer in Österreich entsteht, gibt es keinerlei Daten. Die Annahme ist plausibel, dass der Erhebungsaufwand seit den letzten Hauptfeststellungen (Anfang der siebziger Jahre für Grundvermögen und Betriebsgrundstücke, Ende der achtziger Jahre für land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen) gering ist, da seither auf neue Hauptfeststellungen verzichtet wurde und nach wie vor grundsätzlich die damals ermittelten Einheitswerte als Bewertungsmaßstab verwendet werden. Es ist allerdings davon auszugehen, dass ein reformiertes Bewertungsverfahren höhere Kosten für Steuerpflichtige und Steuerbehörden verursachen würde. Die Begrenzung dieser Kosten für den Steuervollzug ist insgesamt eine wichtige Anforderung an eine Neugestaltung des Verfahrens zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer.

1.1.3.3 Steuerflucht

Daneben wird allgemein gegen die Erhebung vermögensbezogener Steuern eingewendet, dass sie vor dem Hintergrund der steigenden Integration der nationalen Volkswirtschaften und der damit einher gehenden Mobilität von Steuersubjekten und -objekten zur Verlagerung der besteuerten Vermögensgegenstände ins niedriger besteuerte Ausland führe, mit entsprechenden negativen volkswirtschaftlichen Auswirkungen. Die empirische Relevanz dieses Arguments hängt entscheidend von der Mobilität des betreffenden Vermögensgegenstandes ab. Diese ist für Grund- und Immobilienvermögen sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich eher gering. Die Erhebung einer Grundsteuer dürfte daher keine quantitativ bedeutsame grenzüberschreitende Kapital- bzw. Steuerflucht auslösen. Die Steuerlast kann nur durch die Verlagerung des Wohnsitzes bzw. Unternehmenssitzes in nicht bzw. geringer besteuerte Länder verringert werden. Für die Wahl des Wohnsitzes bzw. Unternehmenssitzes dürften jedoch andere Einflussfaktoren eine wesentlich wichtigere Rolle spielen als Steuern im Allgemeinen und Grundsteuern im Besonderen.

1.1.3.4 Unerwünschte verteilungspolitische Effekte

Nicht zuletzt werden gegen die Erhebung einer Grundsteuer verteilungspolitische Argumente angeführt. Erstens deshalb, weil die Grundsteuer als objektbezogene Steuer die subjektive Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen – gemessen am Einkommen – ebenso wenig berücksichtigt wie besondere persönliche Umstände, etwa eine unterschiedlich hohe steuerliche Leistungsfähigkeit von Steuerpflichtigen mit identischem Immobilienbesitz, aber beispielsweise einer unterschiedlichen Familiengröße. Dieser Einwand lässt sich jedoch dadurch abschwä-

chen, dass einerseits in der Regel das Einkommen und der private Immobilienbesitz positiv korreliert sind, und dass andererseits neben dem laufenden Einkommen auch Vermögen im Allgemeinen und Immobilienvermögen im Besonderen ein wichtiger Indikator für die steuerliche Leistungsfähigkeit sind.

Der zweite, im Zusammenhang mit verteilungspolitischen Erwägungen diskutierte Aspekt ist die (vermutete) Überwälzung der Grundsteuer auf die Nutzer von Mietwohnungen. Hierzu ist zunächst anzumerken, dass eine solche zumindest teilweise Weitergabe der Steuerlast von den Eigentümern auf die Nutzer von Mietwohnungen – auch und gerade auf einem Wohnungsmarkt wie dem österreichischen, auf dem das Wohneigentum im internationalen Vergleich eher unterdurchschnittlich ausgeprägt ist – aus einer äquivalenztheoretischen Perspektive durchaus gut zu begründen ist und sogar erwünscht sein kann: Denn auf diese Weise können möglichst viele Gemeindebewohner zur Finanzierung kommunaler Leistungen herangezogen werden (*Bohnet, 1999*).

Ob und in welchem Ausmaß eine solche Überwälzung auf die Mieter tatsächlich stattfindet, ist bislang kaum in empirischen Studien untersucht worden. Theoretisch wird zwischen der materiellen Inzidenz einer reinen Bodensteuer und jener einer auf Gebäude erhobenen Grundsteuer unterschieden (vgl. zum Folgenden *Bohnet, 1999*). Danach kann aufgrund der Starrheit des Angebots an Boden eine reine Bodensteuer zumindest kurzfristig nicht von den Eigentümern überwältzt werden, sondern wird in Form von entsprechend verringerten Bodenwerten von diesen selbst getragen (Amortisation bzw. Kapitalisierung) (*Bird – Slack, 2004*).

Anders verhält es sich bei einer Grundsteuer auf Gebäude. Dabei hängen jedoch die Ergebnisse von der Fristigkeit der Betrachtung und der angenommenen Marktstruktur ab. Unter Bedingungen eines Wettbewerbsmarktes und bei Konstanz des Angebots an Wohnraum kann die Grundsteuer nur unter der unrealistischen Annahme einer elastischen Nachfrage nach Wohnungen nicht überwältzt werden. Da in der Realität zumindest kurzfristig aber die Wohnungsfrage sehr unelastisch ist (aufgrund der Kosten eines Wohnungswechsels), ist davon auszugehen, dass den Vermietern die Überwälzung einer Grundsteuer als Kostenbestandteil über eine Mieterhöhung gelingt. Mittelfristig sind ein Rückgang der Nachfrage vor allem nach großen und teuren Wohnungen und eine Umschichtung der Nachfrage hin zu kleineren und preiswerteren Wohnungen zu erwarten: mit der Konsequenz von Mietpreissenkungen bei den größeren und teureren Wohnungen, was impliziert, dass zumindest die Eigentümer dieser Wohnungen einen Teil der Steuerlast tragen. Auf lange Sicht wird sich aufgrund von Anpassungsreaktionen der Anbieter (Umschichtung von Anlagevermögen in andere, weniger besteuerte Vermögensarten) das Angebot an Wohnraum verknappen, was wiederum die Überwälzung der Steuerlast auf die Mieter begünstigt. Da der Anteil der Ausgaben für Wohnraum am verfügbaren Einkommen mit steigendem Einkommen sinkt, ist eine solche Überwälzung mit regressiven Verteilungswirkungen verbunden. Insofern tritt hier ein offener Gegensatz

zwischen der Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit einerseits und nach dem Äquivalenzprinzip andererseits auf!).

Empirische Evidenz zur materiellen Inzidenz der Grundsteuer ist nur wenig vorhanden. *Palmon – Smith* (1998) zeigen für Vororte von Houston, Texas, für das Jahr 1989, dass keine vollständige Kapitalisierung der Grundsteuer bei Eigenheimen stattfindet. Allerdings schlägt sich ein großer Teil der Grundsteuer im Preis von Verkäufen von Eigenheimen nieder. *Büttner* (2003) findet für 675 baden-württembergische Gemeinden auf Basis von Daten für das Jahr 1987, dass die Grundsteuer teilweise von den Vermietern getragen und somit nur zum Teil auf die Mieter überwältzt wird.

1.2 Zur Bemessungsgrundlage

1.2.1 Bedeutung des Bewertungsverfahrens

1.2.1.1 Anforderungen an ein Bewertungsverfahren für Grund- und Immobilienvermögen

Ein zentraler Aspekt beim Design einer Grundsteuer ist das zur Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage angewendete Bewertungsverfahren. Diesbezüglich bewegt sich der Steuergesetzgeber in einem nur schwer aufzulösenden Spannungsfeld. Einerseits soll der administrative Aufwand in Grenzen gehalten werden: Die Erhebungskosten für die Steuerbehörden sowie die Befolgungskosten für die Steuerpflichtigen sollen möglichst gering sein. Andererseits ist aus Gründen der steuerlichen Leistungsfähigkeit, der Einzelfallgerechtigkeit sowie der Gleichmäßigkeit und nicht zuletzt der Ergiebigkeit der Besteuerung die Anwendung eines Bewertungsverfahrens geboten, das den tatsächlichen Verkehrswerts der zu besteuerten Immobilien erfasst und Wertdifferenzen zwischen einzelnen Liegenschaften angemessen widerspiegelt. Auch soll ein Bewertungsverfahren transparent und einfach sowie möglichst wenig streitanfällig sein.

Vor dem Hintergrund dieser Anforderungen sollte ein Bewertungsverfahren einen hohen Pauschalierungsgrad aufweisen, um den Verwaltungsaufwand gering zu halten. Ein solches pauschaliertes Bewertungsverfahren sollte darüber hinaus im Durchschnitt zu einer leichten Unterfassung des tatsächlichen Verkehrswertes führen, um durch einen solchermaßen eingebauten "Sicherheitsabstand" von der steuerlichen Bemessungsgrundlage zum tatsächlichen Marktwert die Streitanfälligkeit zu minimieren. Zur Vermeidung von Härtefällen ist eine "Öffnungsklausel" sinnvoll, die dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit gibt, einen unter dem von der Steuerbehörde festgelegten Steuerwert liegenden tatsächlichen Wert nachzuweisen (*Bach – Broekelschen – Maiterth*, 2006).

¹⁾ Freilich ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, dass die auf die Mieter überwältzte Grundsteuer nur ein Kostenelement neben einer Reihe weiterer Gebühren (Nebenkosten) ist, die ebenfalls von den Mietern zu tragen sind und oft wesentlich höhere Größenordnungen erreichen.

1.2.1.2 Grundsätzliche methodische Ansätze zur Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen

Grundsätzlich gibt es zwei methodische Ansätze zur Bewertung von Grund- und Immobilienvermögen (vgl. zum Folgenden *Bird – Slack, 2004*): die flächenbezogene Bewertung und die wertbezogene Bewertung; wobei letztere in kapital- und ertragswertbasierte Verfahren eingeteilt werden kann.

1.2.1.2.1 Flächenbezogene Bewertung

Die flächenbezogene Bewertung bindet die Höhe der Steuerschuld direkt an die Fläche von Boden bzw. Gebäuden. Der Marktwert sowie Wertunterschiede zwischen Liegenschaften können indirekt durch die Gewährung von Anpassungsfaktoren berücksichtigt werden, mit denen der Steuerbetrag pro Flächeneinheit entsprechend der Lage und Qualität der Liegenschaft variiert werden kann. So können etwa Zonierungen mit jeweils eigenen Anpassungsfaktoren vorgenommen werden, sodass zwischen den Zonen – wenn auch nicht innerhalb der Zonen – die Steuerbeträge pro Flächeneinheit entsprechend der Qualität der Lage der Liegenschaft (die durch Infrastrukturausstattung, Lärmemissionen etc. beeinflusst wird) variieren. Eine Annäherung an die tatsächlichen Verkehrswerte sowie die Berücksichtigung von Wertdifferenzen zwischen einzelnen Liegenschaften ist umso besser möglich, je enger die Zonen definiert werden. Auch kann zwischen einzelnen Nutzungsarten unterschieden werden.

1.2.1.2.2 Wertbezogene Bewertungsverfahren

a) Kapitalbasierte Bewertungsverfahren

Kapitalbasierte (oder substanzbezogene) Bewertungsverfahren zielen auf die Erfassung des Marktwertes der steuerpflichtigen Liegenschaften. Dies kann durch Heranziehung von Kaufpreisen für vergleichbare Liegenschaften, der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für den Ersatz der steuerpflichtigen Gebäude (abzüglich der Abschreibung altersbedingter Wertminderungen) oder der abdiskontierten tatsächlichen Bruttoerträge abzüglich der laufenden Kosten geschehen.

b) Ertragswertbasierte Bewertungsverfahren

Unter ertragswertbasierten Bewertungsverfahren werden nicht die tatsächlichen, sondern die erwarteten, geschätzten künftigen Erträge der steuerpflichtigen Liegenschaft abdiskontiert. Anders als bei der im vorhergehenden Abschnitt genannten Methode der Abdiskontierung der tatsächlichen Bruttoerträge handelt es sich hierbei nicht um ein vergangenheits- bzw. gegenwartsbezogenes, sondern um ein zukunftsbezogenes Bewertungsverfahren: Es legt nicht die Art der bisherigen Nutzung und die hieraus resultierenden Erträge zugrunde, sondern kann eine ggf. geplante oder absehbare Veränderung des Nutzungszweckes berücksichti-

gen. In beiden Fällen hängt jedoch das Ergebnis dieses Bewertungsverfahrens nicht nur von tatsächlichen bzw. erwarteten Erträgen, sondern entscheidend auch vom Abzinsungsfaktor sowie vom erwarteten Nutzungszeitraum ab.

1.2.1.2.3 *Fazit*

Wertbezogene Bewertungsverfahren werden generell gegenüber einer flächenbezogenen Bewertung als überlegen betrachtet. Erstens spiegelt der Wert einer Liegenschaft den Nutzen aus der Bereitstellung öffentlicher Leistungen bzw. die auch durch öffentliche Maßnahmen beeinflusste Standortqualität weitaus besser wider als die reine Fläche. Somit können wertbezogene Bewertungsverfahren das Äquivalenzprinzip besser verwirklichen, aber auch das Leistungsfähigkeitsprinzip besser umsetzen. Damit hängt zweitens zusammen, dass gegenüber einem wertbasierten Bewertungsverfahren eine Bewertung nach der Fläche tendenziell niedrigere Einkommen relativ höher belastet als höhere Einkommen. Auch ermöglicht drittens eine flächenbasierte Grundbesteuerung nicht die Erfassung von Wertsteigerungen von Liegenschaften.

Zugunsten einer flächenbezogenen Grundsteuer wird argumentiert, dass das Aufkommen daraus weniger schwankt als aus einer wertbezogenen Grundsteuer. Zudem sei sie mit einem geringeren administrativen Aufwand verbunden, wenn aufgrund von nicht entwickelten oder illiquiden Immobilienmärkten die zur wertbasierten Bewertung erforderlichen Größen (etwa Kaufpreise oder Mieterträge) nicht zur Verfügung stehen. Die mit einer rein flächenbezogenen Grundsteuer verbundenen Nachteile – die fehlende Berücksichtigung von Wertsteigerungen sowie Wertdifferenzen infolge von Lage und Qualität der zu steuernden Immobilien – können gleichzeitig abgemildert werden durch die Anwendung von Anpassungsfaktoren, die den Steuerbetrag pro Flächeneinheit entsprechend von Lage und Qualität der Liegenschaften modifizieren.

Abschließend ist in Hinblick auf die Suche nach dem "optimalen" Bewertungsverfahren zu sagen, dass es einer eigenen, tiefergehenden Untersuchung bedürfte, um die Vorteile und Nachteile der einzelnen Bewertungsansätze im Detail einschätzen zu können. Die Kriterien zur Beurteilung unterschiedlicher Bewertungsverfahren sind Flexibilität, Effizienz, Verteilungswirkungen, Ergiebigkeit, Verwaltungsökonomie sowie Einzelfallgerechtigkeit der Besteuerung. Hilfreich für eine Beurteilung von Bewertungsverfahren wäre auch die Prüfung internationaler Beispiele; insbesondere aus jenen Ländern, die Grund- und Immobilienvermögen nahe am tatsächlichen Verkehrswert bewerten.

1.2.2 *Ausnahmeregelungen*

In der Regel werden – wie bei anderen Steuern auch – für Grundsteuern bestimmte Ausnahmen gewährt, die sich an Kriterien wie der Eigentümerschaft (z. B. öffentliches Grundvermögen) oder dem Verwendungszweck (z. B. gemeinnützige Zwecke oder land- und forstwirtschaftliche Nutzung) orientieren (vgl. zum Folgenden *Bird – Slack, 2004*).

Solche Ausnahmeregelungen stoßen in der Literatur auf mehrere Einwände. Erstens verstoßen sie gegen das Äquivalenzprinzip, denn auch die Nutzer steuerbefreiter Liegenschaften nutzen öffentliche Leistungen. Zweitens schmälern sie die steuerliche Bemessungsgrundlage: Ein angestrebtes Steueraufkommen muss dann mit entsprechend höheren Steuersätzen erzielt werden. Zur Minimierung von Verzerrungen ist daher die Kombination einer breiten Bemessungsgrundlage mit niedrigen Steuersätzen empfehlenswert. Dem steht jedoch nicht entgegen, dass ein Bewertungsverfahren nach der Art der Nutzung von Liegenschaften differenzieren sollte.

Letztlich ist es allerdings eine politische Entscheidung, welche Befreiungen / Ermäßigungen von der Grundsteuer gewährt werden.

2. Probleme der österreichischen Grundsteuer

Die anhaltende Diskussion um die Reformbedürftigkeit der österreichischen Grundsteuer wird insbesondere unter zwei Aspekten geführt: Erstens vor dem Hintergrund einer aus mehreren wirtschaftspolitischen Gründen zunehmend unbefriedigenden Struktur des gesamten Abgabensystems. Zweitens sind mit der aktuellen Ausgestaltung der Grundsteuer selbst einige spezifische Probleme verbunden. Auf beide Aspekte wird in diesem Abschnitt der Studie eingegangen.

2.1 Unausgewogene Struktur des österreichischen Abgabensystems

Übersicht 1 stellt das Aufkommen an vermögensbezogenen Steuern in Österreich zwischen 1980 und 2006 absolut sowie als prozentualen Anteil am gesamten Steueraufkommen (Bundes-, Länder- und Gemeindeabgaben, ohne Sozialversicherungsbeiträge) dar.

Das absolute Aufkommen an vermögensbezogenen Steuern ist ebenso wie ihr prozentualer Anteil am gesamten Steueraufkommen bis 1993 (das Jahr vor der Abschaffung der Vermögensteuer) gestiegen. Seit Mitte der neunziger Jahre stagniert ihr Anteil an den Steuereinnahmen des Gesamtstaates auf einem konstanten Niveau von unter 2,5%. Die Gesamteinnahmen des Bundes aus vermögensbezogenen Steuern erreichten 2006 ein Volumen von 921 Mio. € (1,4% des gesamten Steueraufkommens). Die Gemeinden erzielten 2006 Einnahmen von 544 Mio. € (0,8% des gesamten Steueraufkommens) aus vermögensbezogenen Steuern (Grundsteuer). Mit etwa 95% des Grundsteueraufkommens wird der Löwenanteil aus der Besteuerung von Grundvermögen und Betriebsgrundstücken (Grundsteuer B) erzielt. Die land- und forstwirtschaftlichen Grundvermögen (Grundsteuer A) tragen mit ca. 5% zu den Grundsteuereinnahmen bei. Sie leisten somit einen unterdurchschnittlichen Beitrag zu den Grundsteuereinnahmen, gemessen an ihrem geschätzten Anteil am gesamten geschätzten Bestand an Grund- und Immobilienvermögen in Österreich (vgl. Abschnitt 4), der sich auf 10,7% beläuft.

Insgesamt betrug das Aufkommen aus vermögensbezogenen Steuern 2006 1.465 Mio. € oder 2,3% des gesamten Steueraufkommens; gegenüber 1.558 Mio. € bzw. 4,6% des gesamten Steueraufkommens im Jahr 1990. Quantitativ am bedeutsamsten waren im Jahr 2006 mit 619 Mio. € bzw. 544 Mio. € die Grunderwerbsteuer bzw. die Grundsteuer. Erbschafts- und Schenkungssteuer erbrachten 132 Mio. €.

Übersicht 1: Aufkommen der vermögensbezogenen Steuern in Österreich, 1980¹⁾ bis 2006

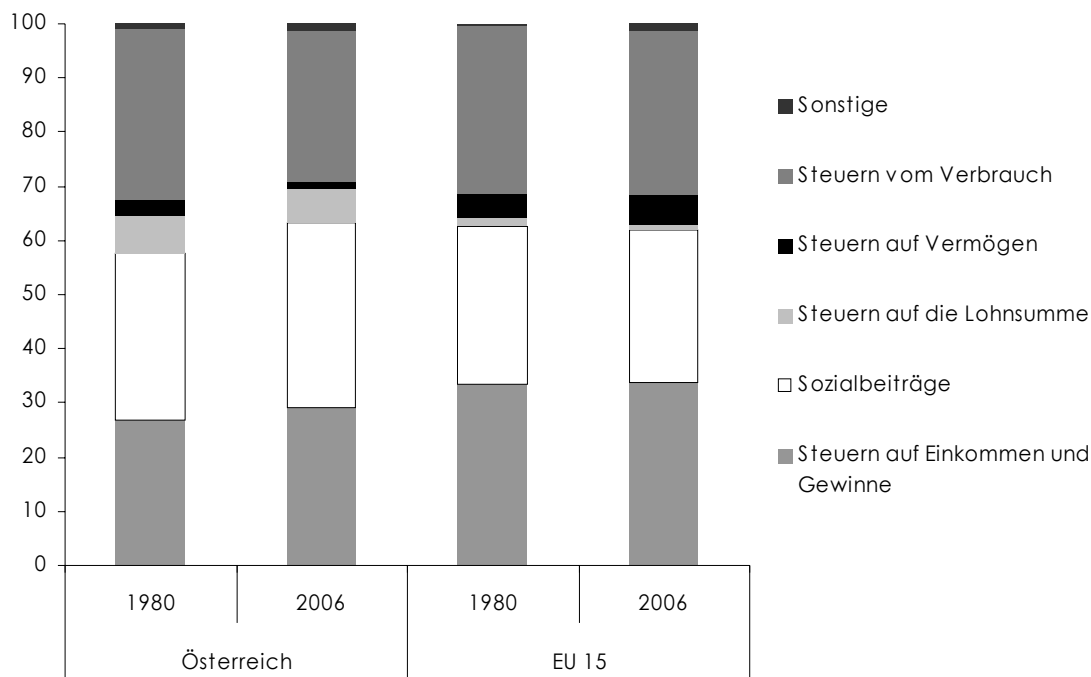
| In Mio. Euro | 1980 | 1990 | 1995 | 2000 | 2006 |
|--|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| <i>Steuern Bund</i> | | | | | |
| Vermögenssteuer ²⁾ | 248 | 511 | 45 | 1 | |
| Erbschaftssteueräquivalent | 53 | 131 | 14 | 0 | |
| Erbschafts- und Schenkungssteuer | 50 | 77 | 82 | 111 | 132 |
| Abgabe von Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben | 15 | 20 | 20 | 20 | 20 |
| Bodenwertabgabe | 4 | 5 | 5 | 5 | 5 |
| Sonderabgabe von Banken | 0 | 123 | 7 | -3 | |
| Kapitalverkehrsteuern | 27 | 148 | 89 | 115 | 146 |
| Grunderwerbsteuer | 150 | 251 | 393 | 452 | 619 |
| Steuern Bund vom Vermögen | 547 | 1.266 | 656 | 702 | 921 |
| Steuern Gemeinden vom Vermögen (Grundsteuer) | 183 | 292 | 393 | 463 | 544 |
| Vermögensbezogene Steuern Gesamtstaat | 730 | 1.558 | 1.049 | 1.164 | 1.465 |
| Gesamt-Steuereinnahmen Staat | 18.958 | 33.557 | 41.203 | 53.840 | 64.130 |
| In % der Steuereinnahmen des Gesamtstaats | | | | | |
| <i>Steuern Bund</i> | | | | | |
| Vermögenssteuer ²⁾ | 1,3 | 1,5 | 0,1 | 0,0 | 0,0 |
| Erbschaftssteueräquivalent | 0,3 | 0,4 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Erbschafts- und Schenkungssteuer | 0,3 | 0,2 | 0,2 | 0,2 | 0,2 |
| Abgabe von Land- und forstwirtschaftlichen Betrieben | 0,1 | 0,1 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Bodenwertabgabe | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 | 0,0 |
| Sonderabgabe von Banken | 0,0 | 0,4 | 0,0 | -0,0 | 0,0 |
| Kapitalverkehrsteuern | 0,1 | 0,4 | 0,2 | 0,2 | 0,2 |
| Grunderwerbsteuer | 0,8 | 0,7 | 1,0 | 0,8 | 1,0 |
| Steuern Bund vom Vermögen | 2,9 | 3,8 | 1,6 | 1,3 | 1,4 |
| Steuern Gemeinden vom Vermögen (Grundsteuer) | 1,0 | 0,9 | 1,0 | 0,9 | 0,8 |
| Vermögensbezogene Steuern Gesamtstaat | 3,8 | 4,6 | 2,5 | 2,2 | 2,3 |

Q: BMF; Statistik Austria. – ¹⁾ Ohne Gewerbekapitalsteuer (abgeschafft 1985). – ²⁾ Einschließlich Sonderabgabe vom Vermögen (ab 1969) und Zuschlag für den Katastrophenfonds.

Abbildungen 1 und 2 illustrieren die langfristige Entwicklung der österreichischen Abgabenstruktur (Steuern plus Sozialversicherungsbeiträge) im Vergleich zum Durchschnitt der gesamten alten EU 15. Mit einem Anteil der vermögensbezogenen Steuern von 1,4% am Gesamtabgabenaufkommen im Jahr 2006, der gegenüber 1980 eine Halbierung bedeutet, geht die österreichische Entwicklung deutlich gegen den europäischen Trend: In der gesamten EU 15 ist der Anteil der vermögensbezogenen Steuern zwischen 1980 und 2006 von 4,2% auf 5,5% gestiegen. Der Beitrag der vermögensbezogenen Steuern zur gesamten Finanzierung öffentli-

cher Ausgaben durch die öffentliche Hand (einschließlich der Sozialversicherungsträger) geht in Österreich langfristig zurück und ist gegenüber den alten EU-Mitgliedsländern deutlich geringer.

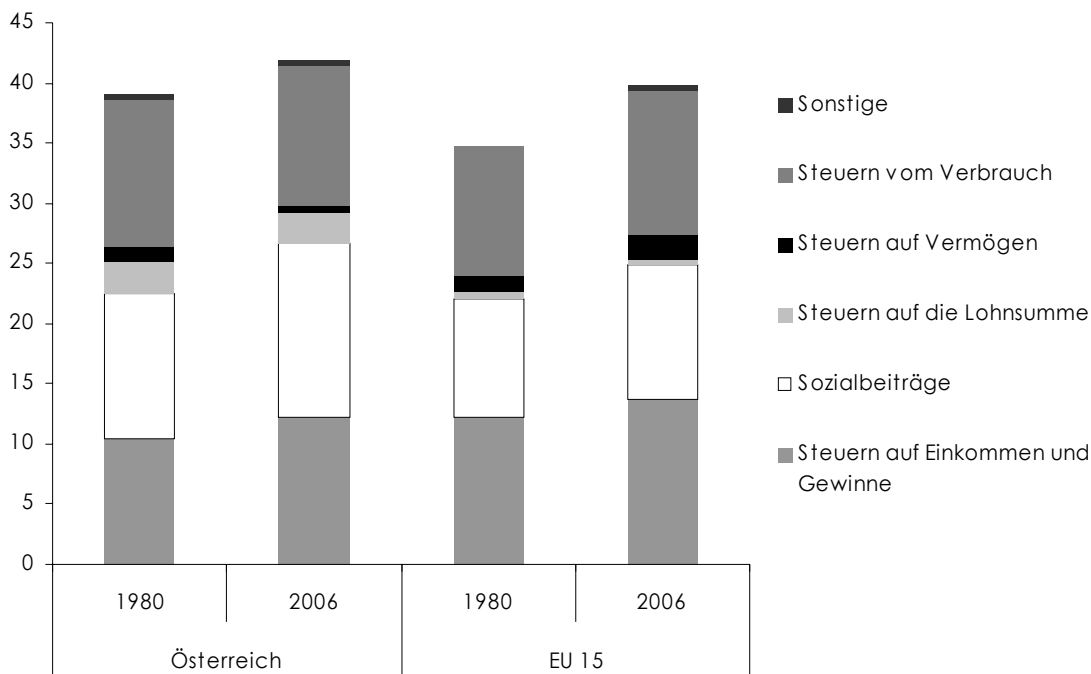
Abbildung 1: Abgabenstruktur Österreichs im Vergleich mit der EU 15 1980 und 2006
Anteile unterschiedlicher Abgabekategorien an den Gesamtabgaben in %



Q: OECD.

Die gezeigten Verschiebungen in der österreichischen Abgabenstruktur spiegeln sich auch in den prozentualen Anteilen unterschiedlicher Abgabekategorien am BIP wider (vgl. Abbildung 2). Trotz einer insgesamt höheren Abgabenquote sind in Österreich sowohl 1980 als auch 2006 die vermögensbezogenen Steuern in % des BIP geringer als im Durchschnitt der EU 15. Während sie zwischen 1980 und 2006 in der EU 15 von 1,4% des BIP auf 2,2% des BIP gestiegen sind, ist für Österreich eine Halbierung von 1,1% des BIP auf 0,6% des BIP zu verzeichnen. Aufgrund der in Österreich gegenüber der Gesamtheit der alten EU-Staaten gegenläufigen Tendenz eines sinkenden Anteils der vermögensbezogenen Steuern am BIP ist somit der Abstand zwischen der österreichischen und der EU-15-Quote deutlich gestiegen.

Abbildung 2: Abgabenstruktur Österreichs im Vergleich mit der EU 15 1980 und 2006
Anteile unterschiedlicher Abgabekategorien am BIP in %



Q: OECD.

Abbildung 3 schließlich zeigt die Struktur der vermögensbezogenen Steuern in Österreich und der EU 15 für die Jahre 1980 und 2006. Seit der Abschaffung der österreichischen Vermögensteuer im Jahr 1994 spielen nur mehr drei der von der OECD vorgegebenen fünf Kategorien vermögensbezogener Steuern eine Rolle: Steuern auf unbewegliches Vermögen (vor allem Grundsteuer, aber auch kleinere Steuern wie die land- und forstwirtschaftliche Abgabe, die Bodenwertabgabe, die Beiträge der Landwirtschaft zum FLAF sowie die Kammerbeiträge); Steuern auf Erbschaften und Schenkungen; sowie Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen (Grunderwerbsteuer und Kapitalverkehrsteuer, d. h. Gesellschaftssteuer). Dagegen finanziert ein Teil der übrigen EU-15-Länder ihre öffentlichen Haushalte auch aus regelmäßigen Steuern auf das Nettovermögen (primär Vermögensteuer im umfassenden Sinne).

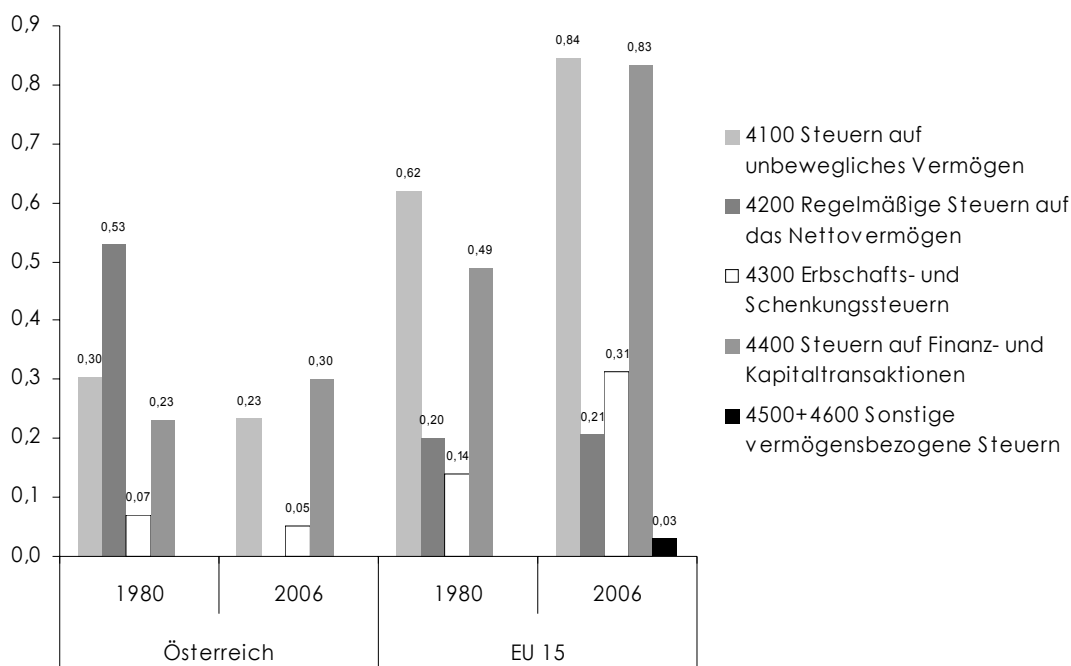
Zwei der drei in Österreich ausgeschöpften Kategorien vermögensbezogener Steuern haben gemessen am BIP langfristig an Bedeutung verloren: Die Steuern auf unbewegliches Vermögen waren 2006 auf 0,23% des BIP (von 0,3% des BIP 1980), Erbschafts- und Schenkungssteuer auf 0,05% des BIP (von 0,07% des BIP 1980) zurückgegangen. Lediglich das Gewicht der Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen ist gestiegen und erreichte 2006 0,3% des BIP (1980

0,23% des BIP). Zum Vergleich sei ergänzend auf das mit einem Anteil von 0,53% am BIP relativ hohe Gewicht der österreichischen Vermögensteuer im Jahr 1980 hingewiesen.

Gegenüber Österreich ist im Durchschnitt aller alten EU-Mitgliedstaaten der Anteil aller fünf Kategorien vermögensbezogener Steuern am BIP im Vergleich der Jahre 1980 und 2006 angestiegen und durchwegs höher als in Österreich. Insgesamt war die Quote der vermögensbezogenen Steuern gemessen am BIP im Durchschnitt der EU 15 2006 (1980) mit 2,19% (1,45%) etwa 3,8-Mal (1,3-Mal) so hoch wie in Österreich mit 0,58% (1,13%).

Die größte Bedeutung haben mit jeweils gut 0,8% des BIP Steuern auf unbewegliches Vermögen sowie Steuern auf Finanz- und Kapitaltransaktionen. Zwei Gründe dürften hierbei eine Rolle spielen: Erstens die Tatsache, dass in einer Reihe von Mitgliedsländern die effektive Steuerlast auf Grund- und Immobilienvermögen durch eine marktnahe oder zumindest marktnähere Bewertung höher ist als in Österreich (vgl. dazu auch Abschnitt 3 der vorliegenden Studie). Zweitens existiert in 7 der 15 alten EU-Mitgliedsländer eine Börsenumsatzsteuer (Schulmeister – Schratzenstaller – Picek, 2007), die in Österreich im Jahr 2000 abgeschafft worden ist.

Abbildung 3: Struktur der vermögensbezogenen Steuern 1980 und 2006
In % des BIP



Q: OECD.

Schließlich zeigt Übersicht 2, dass gemessen an den Anteilen der gemeindeeigenen Steuern am gesamtstaatlichen Steueraufkommen die Steuerautonomie der Gemeinden in Österreich langfristig zurückgeht.

Übersicht 2: Aufteilung der gesamtstaatlichen Steuereinnahmen auf die Gebietskörperschaften

| | Gemeinschaftliche Bundesabgaben ¹⁾ | Ausschließliche Bundesabgaben | Ausschließliche Landesabgaben Mio. € | Ausschließliche Gemeindeabgaben ²⁾ | Summe |
|------|---|-------------------------------|---|---|--------|
| 1990 | 24.561 | 5.736 | 241 | 2.399 | 32.938 |
| 1995 | 31.752 | 6.000 | 277 | 3.050 | 41.080 |
| 2000 | 45.017 | 5.359 | 263 | 3.190 | 53.830 |
| 2001 | 50.628 | 5.571 | 237 | 3.010 | 59.446 |
| 2002 | 49.312 | 5.634 | 241 | 3.034 | 58.222 |
| 2003 | 48.237 | 5.261 | 269 | 3.125 | 56.892 |
| 2004 | 50.686 | 5.519 | 277 | 3.200 | 59.681 |
| 2005 | 55.365 | 1.791 | 300 | 3.283 | 60.739 |
| 2006 | 58.084 | 2.312 | 313 | 3.419 | 64.129 |

Anteile in %

| | | | | | |
|------|------|------|-----|-----|-------|
| 1990 | 74,6 | 17,4 | 0,7 | 7,3 | 100,0 |
| 1995 | 77,3 | 14,6 | 0,7 | 7,4 | 100,0 |
| 2000 | 83,6 | 10,0 | 0,5 | 5,9 | 100,0 |
| 2001 | 85,2 | 9,4 | 0,4 | 5,1 | 100,0 |
| 2002 | 84,7 | 9,7 | 0,4 | 5,2 | 100,0 |
| 2003 | 84,8 | 9,2 | 0,5 | 5,5 | 100,0 |
| 2004 | 84,9 | 9,2 | 0,5 | 5,4 | 100,0 |
| 2005 | 91,2 | 2,9 | 0,5 | 5,4 | 100,0 |
| 2006 | 90,6 | 3,6 | 0,5 | 5,3 | 100,0 |

Q: BMF; Statistik Austria; WIFO-Berechnungen. – ¹⁾ Laut Bundesrechnungsabschluss, Kapitel 52, ohne Gewerbesteuer.
– ²⁾ Einschließlich Gewerbesteuer, ohne Gebühren für die Benützung von Gemeindeeinrichtungen.

Betrag 1990 der Anteil der gemeindeeigenen Steuern am gesamten Steueraufkommen noch 7,3%, so war er bis 2006 auf 5,3% gesunken. Diese langfristige Entwicklung beruht zum einen auf der Abschaffung von Gemeindeabgaben (Getränksteuer). Zum anderen schlägt hier die geringe Dynamik des Grundsteueraufkommens zu Buche, die auf der durch den Verzicht auf die Aktualisierung der Steuerwerte beruhenden zunehmenden steuerlichen Untererfassung von Liegenschaften beruht.

2.2 Die Einheitswertproblematik

Der geringe und abnehmende Beitrag der österreichischen Grundsteuer zur Finanzierung der öffentlichen Haushalte liegt maßgeblich²⁾ am geltenden Bewertungsverfahren. Die vor 35 Jahren für die Grundsteuer auf Grundvermögen und Betriebsgrundstücke festgelegten Einheitswerte weichen zunehmend von den tatsächlichen Verkehrswerten ab; die seitherigen pauschalen linearen Erhöhungen konnten hierfür nur einen unzureichenden Ausgleich schaffen. Auch das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, das auf der Grundlage von 20 Jahre alten Einheitswerten besteuert wird, wird gemessen an den Verkehrswerten steuerlich zunehmend untererfasst.

Die Einheitswertproblematik wird in Österreich seit längerem thematisiert. So wurde sie im Vorfeld der Abschaffung der allgemeinen Vermögensteuer im Jahre 1994 diskutiert. Damals war ein Argument gegen die Vermögensteuer die steuerliche Privilegierung von Liegenschaften gegenüber den übrigen, in der Regel zum Verkehrswert erfassten und besteuerten Vermögensarten. Im Jahr 2007 beurteilte der österreichische Verfassungsgerichtshof nacheinander die Erbschafts- und Schenkungssteuer als nicht verfassungskonform, weil Grund- und Immobilienvermögen aufgrund der Einheitsbewertung (Bemessungsgrundlage für Erbschafts- und Schenkungssteuer ist der 3-fache Einheitswert) gegenüber den übrigen steuerpflichtigen Vermögensarten steuerlich bevorzugt würde. Aktuell prüft der Verfassungsgerichtshof die Einleitung eines Gesetzesprüfungsverfahrens für die Grunderwerbsteuer, da auch diese auf dem 3-fachen Einheitswert basiert, sofern kein Kaufpreis ermittelbar ist.

Die Diskrepanz zwischen Einheitswerten und tatsächlichen Verkehrswerten von Grundvermögen kann nur geschätzt werden; die vorliegenden Schätzungen sind allerdings schon älteren Datums (vgl. zum Folgenden *Rossmann, 2006*). Diese Schätzungen reichen bei nicht-landwirtschaftlich genutztem Grundvermögen von Relationen zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten zwischen 1 : 4 und 1 : 10. Bei land- und forstwirtschaftlichem Grundvermögen kommen Schätzungen von Anfang der neunziger Jahre auf Relationen zwischen 1 : 30 und 1 : 100³⁾.

Zu diesem allgemeinen Auseinanderklaffen von Einheitswerten und Verkehrswerten kommt aufgrund regional unterschiedlich dynamischer Entwicklung von Grundstücks- und Baupreisen eine wachsende regionale Ausdifferenzierung und Streuung der Verkehrswerte. Da die Einheitswerte nicht entsprechend differenziert sind, kommt dies einem Verstoß gegen das Gebot der steuerlichen Gleichbehandlung gleich. Denn Steuerpflichtige mit Liegenschaften von identischen Einheitswerten, aber unterschiedlichen Verkehrswerten tragen gemessen an

²⁾ Darüber hinaus spielen auch die im Rahmen einer bundesgesetzlichen Ermächtigung von den Ländern gewährten Befreiungen von neu erstelltem Wohneigentum von der Grundsteuer, die in der Regel einen Zeitraum von maximal 20 Jahren umfassen, eine Rolle, die einen jährlichen Steuerausfall von etwa 70 Mio. € bewirken dürften (*Arpa – Bauer, 2005*).

³⁾ Der EU-Beitritt Österreichs dürfte allerdings wegen des Verfalls der Produktpreise landwirtschaftliche Flächen entwertet und damit die vorher sehr krasse Diskrepanz zwischen Einheitswerten und Verkehrswerten verringert haben.

letzteren eine unterschiedlich hohe effektive Steuerlast. Das derzeit angewendete Bewertungsverfahren auf der Basis veralteter Einheitswerte führt somit erstens zu einer zunehmenden Untererfassung der tatsächlichen Verkehrswerte und spiegelt zweitens Wertdifferenzen zwischen Liegenschaften nicht angemessen wider. Die österreichische Grundsteuer kann somit einige zentrale Anforderungen, die im Allgemeinen an eine Grundsteuer gestellt werden, immer weniger erfüllen: Langfristig nimmt ihre Ergiebigkeit ab. Die steuerlichen Grundstückspreise eignen sich immer weniger als Indikator für den Nutzen kommunaler öffentlicher Leistungen. Und schließlich ist das geltende Bewertungsverfahren zwar verwaltungsökonomisch, aber verstößt in zunehmendem Maße gegen die Einzelfallgerechtigkeit; sodass eine ausgewogene Balance zwischen Verwaltungsökonomie und Einzelfallgerechtigkeit immer weniger gegeben scheint.

3. Wichtige grundbezogene Steuern im internationalen Vergleich

Dieser Abschnitt der Studie stellt die steuerlichen Regelungen für die Grundsteuer im internationalen Vergleich dar. Ergänzend wird eine Übersicht über die steuerlichen Regelungen für die Grunderwerbsteuer geboten, die auf die entgeltliche Übertragung von Liegenschaften erhoben wird. Auch wenn die Rechtfertigung und möglichen Probleme einer Grunderwerbsteuer möglicherweise stark von der Grundsteuer abweichen, da es sich um eine Steuer auf Transaktionen, nicht – wie bei der Grundsteuer – auf Bestände handelt, wird diese Ergänzung als wichtig erachtet, da die Grunderwerbsteuer neben der Grundsteuer die wichtigste grundbezogene Steuer ist.

3.1 Die Grundsteuer im internationalen Vergleich

Übersicht 3 enthält für die 27 Mitgliedsländer der EU sowie die USA, die Schweiz und Kanada den Steuersatz für die Grundsteuer und charakterisiert die Bemessungsgrundlage, wobei im Prinzip (soweit möglich) wiedergegeben werden soll, inwieweit die Bemessungsgrundlage den Verkehrswert widerspiegelt. Auch wird die Steuerertragshöhe angeführt, d.h., welcher staatlichen Ebene die Erträge aus der Grundsteuer zugute kommen. Schließlich wird angegeben, ob den Kommunen eine Gesetzgebungshoheit bezüglich des Steuersatzes zukommt. Vorweg sei festgehalten, dass nur 3 der 27 EU-Staaten (Belgien, Malta und Slowenien) keine allgemeine Grundsteuer erheben.

Gemäß ihrem Charakter als äquivalenzbezogene Aufwandsteuer ist die Grundsteuer vor allem im betrieblichen Bereich in einer Reihe von Ländern abzugsfähig bei den Gewinnsteuern. Da die entsprechenden Informationen jedoch nicht umfassend vorliegen, wird dieser Aspekt in dieser Übersichtsdarstellung nicht berücksichtigt.

Übersicht 3: Grundsteuern im internationalen Vergleich (Stand Ende 2007)

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage | Ertragshoheit | Kommunale Gesetzgebungshoheit | Steuereinnahmen in % des BIP (2006)1) |
|------------|--|--|---------------|---|---------------------------------------|
| Österreich | Max. 1% (reguläre Steuermesszahl 0,2%; wird mit kommunalem Hebesatz von max. 500% multipliziert) | Einheitswert (unter Marktwert) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Hebesatz bis zu Obergrenze variieren) | 0,2 |
| Belgien | Keine Grundsteuer | - | - | - | - |
| Bulgarien | Für privat genutzte Liegenschaften: Steuersatz wird von den Gemeinden festgesetzt für gewerblich genutzte Liegenschaften: 0,15% | Einheitswert (jährlich angepasste Tabellen) für privat genutzte Liegenschaften Nettobuchwert plus akkumulierte Abschreibungen für Betriebsgrundstücke | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze für privat genutzte Liegenschaften festlegen) | K.A. |
| Zypern | 0% bis 0,4% (0% bis 170.860 €, 0,4% ab 854,300 €) | Geschätzter Marktwert von 1980 | Gemeinden | Nein | K.A. |
| Tschechien | Landwirtschaft: 0,25% (Forst) bis 0,75% (Ackerland) 1 CZK pro m ² für Baugrundstücke (ca. 4 ct) 0,1 CZK pro m ² für andere Grundstücke Gebäude: von 1 CZK pro m ² für Wohneigentum bis 10 CZK pro m ² für Betriebsgrundstücke jeweils multipliziert mit einem gemeindegrößenabhängigen Koeffizienten von 0,3 bis 4,5 | Kaufpreis für land- und forstwirtschaftliche genutzte Grundstücke sowie Gewässer Fläche des Erdgeschosses für andere Grundstücke und Gebäude, für Wohnungen multipliziert mit 1,2 | Gemeinden | Ja (Gemeinden können gemeindegrößenabhängigen Koeffizienten mit Multiplikatoren von 2, 3, 4 und 5 multiplizieren) | 0,2 |
| Dänemark | Grundstücke: 1,6% bis 3,4% gewerblich genutzte Grundstücke: max. 1% | Wert des Grundstücks bzw. Wert des Gebäudes | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze bis zu Obergrenze variieren) | 1,1 |
| Estland | 0,1% bis 2,5% | Marktwert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze bis zu Obergrenze variieren) | k.A. |
| Finnland | 0,5% bis 1% für Wohnbauten 0,22% bis 0,5% für unbebaute Grundstücke 1% bis 3% | Marktwert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze bis zu Obergrenze variieren) | 0,5 |

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage | Ertragshoheit | Kommunale Gesetzgebungshoheit | Steuereinnahmen in % des BIP (2006)1) |
|--------------|---|--|----------------------------|---|---------------------------------------|
| Frankreich | Steuersätze werden von Gemeinden festgesetzt | 50% des festgesetzten Mietertragswerts für bebaute Grundstücke (Katastermietwert; alle 6 Jahre festgesetzt) 80% des festgesetzten Mietertragswerts für unbebaute Grundstücke (Katastermietwert) festgesetzter Mietertragswert für privat genutztes Wohneigentum und Mietwohnungen (Katastermietwert) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze festsetzen) | 2,2 |
| Deutschland | Max. 2,1 % (reguläre Steuermesszahl 0,35%; wird mit kommunalem Hebesatz zwischen 280% und 600% multipliziert) | Einheitswert (unter Marktwert) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Hebesatz bis zu Obergrenze variieren) | 0,5 |
| Griechenland | Bundessteuer: 0,3% (bis 146.750 €) bis 0,8% (ab 1.027.250 €) mit Freibetrag von rund 250.000 € pro Ehepartner und rund 65.000 € pro Kind 0,826% für Betriebe mit Freibetrag bis 243.600 € lokale Steuer: 0,025% bis 0,035% Sondersteuer auf Immobilien für Unternehmen: 3% | Wertbestimmung durch Finanzministerium je nach Zone und Alter der Liegenschaft | Zentralebene und Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze bis zu Obergrenze variieren) | 0,2 |
| Ungarn | Grundstücke: mindestens HUF 200 pro m ² (ca. 75 ct) oder 3% des Marktwerts Gebäude: mindestens HUF 900 pro m ² (ca. 3,40 €) oder 3% des Marktwerts | Fläche bzw. Marktwert | Gemeinden | Nein | 0,3 |
| Irland | Hebesätze werden von den Gemeinden festgesetzt | K.A. | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Hebesätze festsetzen) | 0,7 |
| Italien | 0,4 % bis 0,7% | Unterstellte Einkommen nach dem Immobilienregister, multipliziert mit 100 für Wohneigentum bzw. 50 für gewerbliche Immobilien | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersatz bis zu Obergrenze variieren) | 0,8 |

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage | Ertragshoheit | Kommunale Gesetzgebungshoheit | Steuereinnahmen in % des BIP (2006)1) |
|-------------|---|--|---------------|---|---------------------------------------|
| Lettland | 1,5% | Marktwert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuerschuld um 25%, 50%, 70% oder 90% für verschiedene Kategorien von Steuerzahlern reduzieren) | K.A. |
| Litauen | Immobilien (nur gewerbliche Nutzung): 1% Grundstücke: 1,5% | Durchschnittlicher Marktwert (festgelegt im Massenbewertungsverfahren unter Berücksichtigung von Nutzungszweck und Lage) in bestimmten Fällen Wiederbeschaffungswert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuerschuld reduzieren oder Ausnahmen gewähren) | K.A. |
| Luxemburg | Max. 8% (reguläre Steuermesszahl 0,7% bis 1%; wird mit kommunalem Hebesatz von 100% bis 800 % multipliziert) | Einheitswert (unter Marktwert) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können den Hebesatz bis zu Obergrenze variieren) | 0,1 |
| Malta | Keine Grundsteuer | - | - | - | - |
| Niederlande | Steuersätze werden von den Gemeinden festgesetzt, unterschiedlich je nach gewerblicher und privater Nutzung | Marktwert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können den Steuersatz variieren) | 0,7 |
| Polen | Jeweils maximal: PLN 0,69 pro m ² (ca. 20 ct) für gewerblich genutzte Grundstücke PLN 0,34 pro m ² (ca. 10 ct) für andere Grundstücke PLN 0,57 pro m ² (ca. 15 ct) für Wohngebäude PLN 18,60 pro m ² (ca. 5 €) für gewerblich genutzte Gebäude PLN 6,23 pro m ² (ca. 1,70 €) für andere Gebäude | Fläche des Erdgeschosses für Gebäude (mit Berücksichtigung von Wertminderung bei Betriebsanlagen) Fläche für Grundstücke | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze bis zu Obergrenze variieren) | 1,3 |

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage | Ertragshoheit | Kommunale Gesetzgebungshoheit | Steuereinnahmen in % des BIP (2006)1) |
|-----------|---|--|---------------|---|---------------------------------------|
| Portugal | 0,2% bis 0,8% | Städtische Immobilien: 80% bis 90% des Marktwerts (durch Anwendung von Koeffizienten zur Berücksichtigung der Baupreise, Lage, Bauart, Qualität und Alter der Immobilien auf den so genannten Steuerregistrierungswert) städtische vermietete Immobilien: maximal 12,5 fache jährliche Miete ländliche Immobilien: 20-facher jährlicher Mietertrag | Gemeinden | Nein | 0,6 |
| Rumänien | Gebäude: 0,25% bis 1,5% (abhängig von Lage und Buchwert (Bilanzwert) 5% bis 10%, falls die letzte Neubewertung vor mehr als 3 Jahre erfolgt ist Grundstücke: RON 0,001 bis 0,59 (ca. 15 ct) pro m ² für Stadtgebiete RON 1 pro m ² für ländliche Gebiete (ca. 30 ct) | Fläche für Gebäude, modifiziert je nach Gebäudeart und -lage Fläche für Grundstücke | Gemeinden | Nein | K.A. |
| Slowakei | Grundstücke: 0,25 % Gebäude und Wohnungen: SKK 1 pro m ² (ca. 3 ct) | Fläche für Grundstücke, modifiziert nach Stadtgröße Fläche für Gebäude und Wohnungen | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersatz unter Berücksichtigung lokaler Bedingungen variieren) | 0,4 |
| Slowenien | Keine allgemeine Grundsteuer Gebäude: Steuersätze werden von den Gemeinden festgesetzt | K.A. | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersatz festsetzen) | K.A. |
| Spanien | 0,4 % für Stadtgebiete 0,3% für ländliche Gebiete höhere Sätze möglich | Katasterwert (unter Marktwert) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze variieren) | 0,7 |
| Schweden | 0,5% für Mietshäuser und Industriegelände 1% für betrieblich und privat genutzte Gebäude | Marktwert | Zentralebene | Nein | 0,9 |

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage | Ertragshoheit | Kommunale Gesetzgebungshoheit | Steuereinnahmen in % des BIP (2006) ¹⁾ |
|----------------|--|--|-----------------------------|--|---|
| Großbritannien | Für gewerblich genutzte Immobilien: 44,4% für nicht-gewerblich genutzte bebaute Grundstücke: Steuersätze werden von den Gemeinden festgesetzt | Für gewerblich genutzte Immobilien: Nettojahreswert (55% bis 80% der jährlichen Bruttomiete) für nicht-gewerblich genutzte bebaute Grundstücke: Marktwert | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze für nicht-gewerblich genutzte bebaute Grundstücke festsetzen) | 3,3 |
| Norwegen | 0,2% bis 0,7% | Einheitswert (zwischen 20% und 50% des Marktwerts) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze variieren) | 0,3 |
| Schweiz | 0,3 bis 5 Promille je nach Eigentümer (natürliche oder juristische Personen), nach Kanton und Art der Nutzung | Unterschiedlich je nach Kanton mehrheitlich Verkehrswert | Kantone und Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze festsetzen, wenn Kantone das Recht dazu gewähren) | 0,2 |
| USA | Unterschiedliche Steuersätze je nach Bundesstaaten, Gemeinden bzw. Counties (Bezirken) | Unterschiedliche Bewertungsmethoden je nach Bezirk | Bundesstaaten und Gemeinden | Ja (Gemeinden können Steuersätze festsetzen) | 2,8 |
| Kanada | Unterschiedliche Steuersätze je nach Grundstücksklasse und Gemeinde | Marktwert (jährliche Festsetzung) | Gemeinden | Ja (Gemeinden können Hebesätze festsetzen) | 2,7 |

Q: IBFD; *Mennel – Förster* (o. J.); nationale Steuergesetze; *OECD* (2007). – ¹⁾ Die Einnahmen enthalten neben den Grundsteuereinnahmen ggf. auch die Einnahmen aus weiteren Steuern und Abgaben auf unbewegliches Vermögen, die in der Regel aber nur geringe Bedeutung haben. – Wechselkurse Jänner 2008.

Bezüglich der Ermittlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zeigt sich eine große Vielfalt, die aufgrund der mangelhaften Verfügbarkeit international vergleichbarer und aussagekräftiger Informationen nur sehr oberflächlich wiedergegeben werden kann. Grundsätzlich ist zwischen zwei Ländergruppen zu unterscheiden. Erstens jene Länder, die die Fläche der zu besteuerten Grundstücke und/oder Gebäude mit einem absoluten Steuerbetrag multiplizieren. Zweitens jene Länder, die auf die steuerliche Bemessungsgrundlage einen – ggf. durch die Kommunen innerhalb gewisser Grenzen variierbaren – Steuersatz anwenden. Für die erste Ländergruppe kann anhand der vorliegenden Informationen überhaupt nicht beurteilt werden, wie hoch die effektive steuerliche Belastung der besteuerten Immobilien ist. Bei der zweiten Ländergruppe sind nur lückenhafte Informationen darüber vorhanden, inwieweit durch das angewendete Bewertungsverfahren der Marktwert der besteuerten Liegenschaften erfasst wird und wie hoch dem entsprechend die effektive steuerliche Belastung ist.

Österreich gehört innerhalb der Gruppe der in diesen internationalen Überblick einbezogenen Länder zu jenen Ländern, in denen sich die Grundsteuer nicht am Verkehrswert orientiert, sondern wo das angewendete Bewertungsverfahren eine (deutliche) Untererfassung des tatsächlichen Marktwertes der besteuerten Liegenschaften bewirkt. Der nominelle Steuersatz bewegt sich im Rahmen der in den übrigen Ländern angewendeten Sätze, wobei – wie bereits festgehalten – die Aussagekraft der nominellen Steuersätze angesichts der mangelnden Vergleichbarkeit der zugrunde liegenden steuerlichen Bemessungsgrundlage begrenzt ist.

In beinahe allen der betrachteten Länder kommt – gemäß der Natur der Grundsteuer als "geborene Gemeindesteuer" – der Grundsteuerertrag den Kommunen zugute. Ausnahmen sind lediglich Griechenland, das neben einer lokalen auch eine nationale Grundsteuer erhebt, sowie Schweden, wo die Grundsteuer eine nationale Steuer ist, deren Aufkommen der Zentralebene zufließt.

Eine (gewisse) kommunale Steuerautonomie ist in einer Reihe weiterer Länder zu finden. Sie kann unterschiedliche Formen und Ausmaße annehmen. So haben in vielen Ländern die Kommunen die Möglichkeit, die Steuersätze bis zu einer Obergrenze zu variieren. In einigen Ländern wird hierzu – ebenso wie in Österreich – ein zweistufiges Verfahren angewendet: Die Zentralebene legt einen Basis-Steuersatz (in Österreich die Steuermesszahl) fest, der durch die Anwendung von Koeffizienten (in Österreich der Hebesatz) modifiziert werden kann. Einige Länder räumen den Gemeinden die Option ein, die Steuerschuld zu reduzieren oder bestimmte Ausnahmen zu gewähren. Die Bemessungsgrundlage kann hingegen in keinem der betrachteten Länder von den Gemeinden beeinflusst werden; es wird überall ein national einheitliches Verfahren für die Festlegung der Bemessungsgrundlage festgelegt. Nur in einer Minderheit von Ländern haben die Gemeinden keinerlei Einfluss auf die Höhe der Grundsteuer.

Übersicht 3 gibt auch die fiskalische Ergiebigkeit der Grundsteuer für jene in den Vergleich einbezogenen Länder an, die der OECD angehören; gemessen am Aufkommen der Grundsteuer im Verhältnis zum BIP⁴⁾ Mit einem Anteil der Grundsteuereinnahmen am BIP von 0,2% im Jahr 2006 befindet sich Österreich am unteren Ende der Skala; geringer ist dieser Anteil nur noch in Luxemburg, wo er sich auf 0,1% des BIP beläuft. Am größten ist dieser Anteil mit 3,3% des BIP in Großbritannien. Der Median in den betrachteten Ländern beträgt 0,7% des BIP, der ungewichtete Durchschnitt 0,9% des BIP.

Kasten 1 stellt schließlich etwas detaillierter die Regelungen zur österreichischen Grundsteuer dar.

Kasten 1: Die österreichische Grundsteuer

Die Bemessungsgrundlage der österreichischen Grundsteuer ist bundeseinheitlich durch Bundesgesetzgebung festgelegt. Sie umfasst im Rahmen der Grundsteuer A land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen und der Grundsteuer B nicht land- und forstwirtschaftlich genutzte Betriebsgrundstücke sowie Grundvermögen. Die Bewertung beruht auf dem Bewertungsgesetz 1955. Die Grundsteuer bemisst sich an den so genannten Einheitswerten. Diese wurden für die Grundsteuer auf Grundvermögen und Betriebsgrundstücke zum letzten Mal zum 01.01.1973 in einer Hauptfeststellung festgelegt und seither mehrmals pauschal angehoben: am 01.01.1977 um 10%, am 01.01.1980 um 20% und am 01.01.1983 um 35%. Die letzte Hauptfeststellung der Einheitswerte für land- und forstwirtschaftliches Grundvermögen erfolgte 1988. Die steuerliche Bemessungsgrundlage weicht inzwischen deutlich von den tatsächlichen Verkehrswerten ab.

Die Steuermesszahl, die sich grundsätzlich auf 0,2% des Einheitswertes beläuft, ist ebenfalls bundeseinheitlich geregelt. Die Gemeinden, denen das Grundsteueraufkommen zur Gänze zukommt, verfügen über das Recht, den Hebesatz bis zu einer Obergrenze von 500% zu variieren. Der maximale Steuersatz beträgt somit 1% des Einheitswertes. De facto wird nur in einer verschwindend geringen Minderheit der Gemeinden diese Obergrenze nicht ausgeschöpft; beinahe alle Gemeinden wenden einen Hebesatz von 500% an. Die Steuermesszahl von 0,2% wird für verschiedene Arten des Grundbesitzes erst ab einer bestimmten Höhe des Einheitswertes angewendet; zuvor gelten ermäßigte Steuermesszahlen (und damit auch niedrigere effektive Steuersätze). Der österreichische Grundsteuertarif weist somit eine progressive Ausgestaltung auf.

⁴⁾ Die entsprechenden Daten stammen aus den "Revenue Statistics" der OECD. Dabei handelt es sich genau genommen um die Einnahmen aus sämtlichen Steuern auf unbewegliches Vermögen; allerdings bestehen diese in der Regel zum weitaus überwiegenden Anteil aus den Einnahmen aus der Grundsteuer.

Ermäßigte Steuermesszahlen für verschiedene Arten des Grundbesitzes

| Kategorie des Grundbesitzes | Steuermesszahl in % |
|--|---------------------|
| land- und forstwirtschaftliche Betriebe | |
| für die ersten 3.650 € des Einheitswerts | 0,16 |
| Einfamilienhäuser | |
| für die ersten 3.650 € des Einheitswerts | 0,05 |
| für die folgenden 7.300 € des Einheitswerts | 0,1 |
| Mietwohngrundstücke und gemischt genutzte Grundstücke | |
| für die ersten 3.650 € des Einheitswerts | 0,1 |
| für die folgenden 3.650 € des Einheitswerts | 0,15 |
| übrige Grundstücke für die ersten 3.650 € | 0,1 |

Die österreichische Grundsteuer ist eine Bruttosteuer, d. h. Verbindlichkeiten können nicht von der steuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Sie ist als verbundene Steuer ausgestaltet, erfasst also sowohl das Grundvermögen als auch die hierauf errichteten Gebäude. Das Aufkommen aus der Grundsteuer belief sich 2006 auf 544 Mio. € und damit 0,8% des gesamtstaatlichen Steueraufkommens. Die Verwaltungskompetenz ist zwischen Bund und Ländern geteilt: Die Finanzämter nehmen die Bewertung des Grundbesitzes sowie die bescheidmäßige Festsetzung des Grundsteuerermessbetrages vor, den Gemeinden kommt Festsetzung, Einhebung und Einbringung der Grundsteuer zu.

3.2 Die Grunderwerbsteuer im internationalen Vergleich

Die grundsätzlichen steuerlichen Bestimmungen für die Grunderwerbsteuer für die Länder der EU 27 sowie die USA, die Schweiz und Kanada sind in Übersicht 4 aufgeführt. Dabei werden nur der Steuersatz (sowie ggf. weitere Gebühren, die bei der entgeltlichen Übertragung von Liegenschaften anfallen) sowie die steuerliche Bemessungsgrundlage angegeben, da in keinem der betrachteten Länder die Gemeinden über eine eigene Gesetzgebungshoheit verfügen. Im Vergleich zur Grundsteuer orientiert sich die weit überwiegende Mehrheit der einbezogenen Länder bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage am Verkehrswert: was insofern nicht überrascht, als die Grunderwerbsteuer anlassbezogen – also im Falle einer Veräußerung eines Grundstücks – anfällt und zu diesem Anlass in der Regel ohnehin über den Markt eine Bewertung stattfindet⁵⁾. Auf die Erhebung einer Grunderwerbsteuer verzichten nur 5 der 27 EU-Mitgliedsländer.

⁵⁾ Dabei kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass der "offizielle", also für die Zwecke der Besteuerung angegebene Kaufpreis zur Verringerung der Steuerschuld manipuliert wird; solche Manipulationen werden in Österreich durch die Selbstberechnung der Grunderwerbssteuer erleichtert.

Übersicht 4: Grunderwerbsteuern im internationalen Vergleich (Stand Ende 2007)

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage |
|--------------|---|---|
| Österreich | 3,5% (2% bei nahem Verwandtschaftsverhältnis) 2% Gebühren zusätzlich | Verkaufspreis, falls nicht bestimmbar, dann dreifacher Einheitswert (unter Marktwert) |
| Belgien | 12,5% (Brüssel, Wallonie) 10% (Flamen) | Verkaufspreis oder Marktwert (der höhere der beiden Werte) |
| Bulgarien | 2% 0,1% Gebühr zusätzlich | Verkaufspreis oder durch Steuerbehörde festgesetzter so genannter "Steuerwert" (der höhere der beiden Werte) |
| Zypern | 0,3% bis 0,8% | Marktwert |
| Tschechien | 3% | Verkaufspreis oder offiziell festgesetzter Wert (der höhere der beiden Werte) |
| Dänemark | keine Grunderwerbsteuer DKK 1.400 (ca. 190 €) + 0,6% des Verkaufspreises Gebühr | Marktwert |
| Estland | 0,16%, wenn Verkaufspreis über EEK 10 Mio. (ca. 640.000 €) liegt, max. aber EEK 40.000 (ca. 2.500 €) | Verkaufspreis |
| Finnland | 4% | Verkaufspreis |
| Frankreich | 5,09% | Verkaufspreis |
| Deutschland | Steuersatz wird von Bundesländern festgelegt (z. B. 4,5% Berlin) | Verkaufspreis, falls nicht bestimmbar, dann Mietertragswert |
| Griechenland | 1% | Marktwert |
| Ungarn | 10% generell für Wohneigentum 2% für Bemessungsgrundlage unter HUF 4 Mio. (ca. 15.500 €), darüber 6% | Marktwert (generell Verkaufspreis) |
| Irland | 0% bis 9% | Kaufpreis |
| Italien | 7% generell 15% für landwirtschaftlich genutztes Land 3% (4% für gewerbliche Immobilien) Gebühren zusätzlich | Kaufpreis |
| Lettland | 2%, maximal LVL 30.000 (ca. 44.000 €) | Marktwert |
| Litauen | Keine Grunderwerbsteuer | - |
| Luxemburg | Keine Grunderwerbsteuer | - |
| Malta | 5% | Verkaufspreis oder "wahrer" Marktwert (der höhere der beiden Werte) |
| Niederlande | 6% | Verkaufspreis oder Marktwert (der höhere der beiden Werte) |
| Polen | 2% | Marktwert |
| Portugal | Für gewerbliche Käufe: 6,5% für Stadtgebiete, 5% für ländliche Gebiete, 8%, wenn Erwerber in einem Steuerparadies ansässig ist für Käufe von Wohneigentum: progressiver Satz bis zu 6% | Verkaufspreis oder so genannter Steuerregistrierungswert (der höhere der beiden Werte) |
| Rumänien | Keine Grunderwerbsteuer | - |
| Slowakei | Keine Grunderwerbsteuer | - |
| Slowenien | 2% | Verkaufspreis oder Marktwert (der höhere der beiden Werte) |
| Spanien | 6% (7% in den meisten autonomen Regionen) | Marktwert |
| Schweden | 1,5% (3% für Verkäufer mit eigener Rechtspersönlichkeit) | Anschaffungswert oder Marktwert (der höhere der beiden Werte) |

| Land | Steuersatz | Bemessungsgrundlage |
|----------------|---|---------------------|
| Großbritannien | 0% (bis £125.000, ca. 170.000 €) bis 4% (über £ 500.000, ca. 670.000 €) | Kaufpreis |
| Norwegen | 2,5% | Kaufpreis |
| Schweiz | 1% bis 3% Steuer existiert in den meisten Kantonen | Kaufpreis |
| USA | keine Bundessteuer; einige Bundesstaaten erheben eine Grunderwerbsteuer | k.A. |
| Kanada | 5 Provinzen erheben eine Steuer Steuersätze 0,25% (New Brunswick) bis 2% (British Columbia) | Kaufpreis |

Q: IBFD; Mennel – Förster (o. J.). – Wechselkurse Jänner 2008.

Literaturhinweise

- Andel, N., Finanzwissenschaft, 3. Auflage, Tübingen, 1992.
- Arpa, C., Bauer, H., Die Grundsteuerbefreiung im Bereich der Wohnraumschaffung, in KDZ (Hrsg.), Finanzausgleich – ein Handbuch, Wien-Graz, 2005, S. 298-303.
- Bach, S., Broekelschen, W., Maiterth, R., Mangelhafte Grundstücksbewertung und Privilegien für Betriebsvermögen gefährden die Erbschaftsteuer, DIW Wochenbericht, 2006, 74(44), S. 617-623.
- Bird, R. M., Slack, E., Land and Property Taxation in 25 Countries: A Comparative Review, CESifo DICE Report, 2005, 3(3), S. 34-42.
- Bohnet, A., Finanzwissenschaft: Grundlagen staatlicher Verteilungspolitik, 2. Auflage, München/Wien, 1999.
- Büttner, Th., Tiebout Visits Germany; Land Tax Capitalization in a Sample of German Municipalities, Mannheim, 2003, mimeo.
- Hahn, F., Magerl, Ch., Vermögen in Österreich, WIFO Monatsberichte, 2006, (79)1, S. 53-67.
- Mennel, A., Förster, J., Steuern in Europa, Amerika und Asien, Loseblattsammlung, Herne/Berlin, o. J.
- Nowotny, E., Der öffentliche Sektor, 4. Auflage, Berlin et al., 1999.
- OECD, Revenue Statistics 1965-2006, Paris, 2007.
- Palmon, O., Smith, B., New Evidence on Property Tax Capitalization, Journal of Political Economy, 1998, 106(5), S. 1099-1111.
- Petersen, H.-G., Finanzwissenschaft I, 2. Auflage, Stuttgart et al., 1990.
- Rappen, H., Vollzugskosten der Steuererhebung und der Gewährung öffentlicher Transfers, RWI-Mitteilungen, 1989, 40, S. 221-246.
- Reding, K., Müller, W., Einführung in die Allgemeine Steuerlehre, München, 1999.
- Rosenfeld, M. T. W., Steuern auf Grundbesitz: Kann die Besteuerungspraxis in Kanada ein Vorbild für andere Länder sein?, in: Bauer, H.; Schratzenstaller, M. (Hrsg.), Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers, Wien-Graz, 2007, S. 105-120.
- Rossmann, B., Vermögen und Vermögensbesteuerung in Österreich – Bestandsaufnahme und Reform der Bewertung von Grundvermögen, Wirtschaft und Gesellschaft, 2006, 32(3), S. 283-312.
- Schulmeister, S., Schratzenstaller, M., Pícek, O., Eine einheitliche Finanztransaktionssteuer – Ausgestaltungsoptionen und Effekte, Wien.

Teil B: KDZ-Modell einer Grundsteuerreform **Helfried Bauer, Siegfried Ott (KDZ)**

1. Ausgangslage

Bei dem Entwurf des KDZ-Modells einer Grundsteuerreform wurde von folgenden derzeit gegebenen Fakten ausgegangen:

Faktum Nr. 1:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) sind die Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens sowie für die Betriebsgrundstücke in Zeitabständen von je 9 Jahren durch eine Hauptfeststellung allgemein festzustellen.

Tatsache ist, dass die Hauptfeststellung der Einheitswerte für das Grundvermögen und die Betriebsgrundstücke zuletzt zum 1.1.1973 und die Hauptfeststellung der Einheitswerte für das land- und forstwirtschaftliche Vermögen zuletzt zum 1.1.1988 durchgeführt wurde.

Durch Art. III Abs. 1 der Bewertungsgesetznovelle 1972, BGBl. Nr. 447/1972, wurden die Einheitswerte des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke ab 1.1.1977 um 10% und ab 1.1.1980 um 20% erhöht.

Durch Art. I des Abgabenänderungsgesetzes 1982 (AbgÄG 1982), BGBl. Nr. 570/1982, wurde die Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke auf den 1.1.1985 verschoben.

Durch Art. II Abs. 1 AbgÄG 1982, BGBl. Nr. 570/1982, wurden die Einheitswerte des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke ab 1.1.1983 um 35% erhöht.

Durch Abschnitt II des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 327/1986 wurde die für den 1.1.1985 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke auf den 1.1.1988 verschoben.

Durch Abschnitt I des Bewertungsänderungsgesetzes 1987, BGBl. Nr. 649/1987, wurde die für den 1.1.1988 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke auf den 1.1.1991 verschoben.

Durch Art. IV Z. 1 des Abgabenänderungsgesetzes 1991, BGBl. Nr. 695/1991, wurde die für den 1.1.1991 vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke wiederum verschoben, wobei gemäß Z. 2 leg.cit. der Zeitpunkt der Hauptfeststellung gesondert durch ein Bundesgesetz festzusetzen ist.

Dabei ist es bisher geblieben, was einer Verschiebung der Hauptfeststellung der Einheitswerte des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke auf unbestimmte Zeit gleichkommt.

Faktum Nr. 2:

Tatsache ist, dass eine Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke sehr personal-, zeit-, arbeits- und kostenintensiv ist und speziell geschultes Personal, insbesondere was die Bodenschätzung nach dem Bodenschätzungsgesetz 1970 (BoSchätzG 1970) betrifft, erfordert.

Gleiches gilt auch für die Ermittlung von Verkehrswerten etwa nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG), womit beide Wertermittlungsverfahren nicht massenverwaltungstauglich sind.

Faktum Nr. 3:

Wenngleich die Einheitsbewertung des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens sehr gut entwickelt ist, ist sie im Hinblick auf die vergleichende Ertragswertermittlung mit Zu- und Abschlägen (siehe die §§ 32 bis 40 BewG 1955 bzgl. des landwirtschaftlichen Vermögens, den § 46 BewG 1955 bzgl. des forstwirtschaftlichen Vermögens, den § 48 BewG 1955 bzgl. des Weinbauvermögens und den § 49 BewG 1955 bzgl. des gärtnerischen Vermögens) doch berufungsanfällig.

Die Berufungsanfälligkeit gilt umso mehr für das Grundvermögen und die Betriebsgrundstücke, bei denen Bodenwerte und Gebäudewerte zu ermitteln sind (siehe die §§ 53 und 55 BewG 1955 in Verbindung mit der Anlage zu § 53a BewG 1955).

Eine Grundsteuerreform, die in vielen Fällen nur dazu führt, dass der jeweilige Bewertungsbescheid erfolgreich angefochten werden kann, wäre daher unökonomisch.

Faktum Nr. 4:

Tatsache ist, dass die für die Einheitsbewertung zuständigen Finanzämter (siehe die Wirtschaftsraum-Finanzämter-Verordnung, BGBl. II Nr. 224/2003, und die Einheitsbewertungsfusions-Verordnung, BGBl. II Nr. 553/2003) derzeit personell nicht in der Lage sind, eine Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke durchzuführen, und es auch in absehbarer Zeit nicht sein werden, wodurch es zu einem diesbezüglichen Vollzugsnotstand gekommen ist.

Das bedeutet weiters, dass die Finanzämter derzeit und in absehbarer Zeit ebenso wenig in der Lage sind, die Einheitswerte bei mehrgemeindlichen wirtschaftlichen Einheiten für Zwecke der Grundsteuer zu zerlegen und Grundsteuermessverfahren mit allfälligen Zerlegungen der Grundsteuermessbeträge bei mehrgemeindlichen wirtschaftlichen Einheiten durchzuführen.

Faktum Nr. 5:

Auch die Gemeinden sind personell derzeit nicht in der Lage, eine Hauptfeststellung der Einheitswerte des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens sowie der Betriebsgrundstücke nach den Vorschriften des BewG 1955, des BoSchätzG 1970 und den

Verfahrensvorschriften der BAO durchzuführen und werden es in absehbarer Zeit auch nicht sein.

Dazu kommt, dass das derzeit hierfür in Betracht kommende und das neu einzustellende Personal zunächst erst auf die genannten Vorschriften eingeschult werden müsste. Sowohl die erforderlichen Neuaufnahmen als auch die Einschulungen würden aber zu einer Kostenexplosion in den Gemeindeämtern führen und die budgetären Möglichkeiten der Gemeinden überfordern, was letztlich zwar nicht zu Lasten des Grundsteueraufkommens, aber sehr wohl zu Lasten des Grundsteuerreinertrages gehen würde, da ein erheblicher Teil des Grundsteueraufkommens zur Abdeckung des gestiegenen Personal- und Sachaufwandes herangezogen werden müsste.

Faktum Nr. 6:

Periodische Hauptfeststellungen der Einheitswerte und Grundsteuermessverfahren widersprechen auch jeder ökonomischen Verwaltungstätigkeit, die auf eine gleichmäßige Auslastung des Verwaltungspersonals ausgerichtet sein sollte.

Denn in den ersten 2 bis 3 Jahren nach einem Hauptfeststellungszeitpunkt besteht ein großer Personalbedarf, da sich eine Hauptfeststellung und ein daran anschließendes Grundsteuermessverfahren nicht über Jahre hinziehen darf, sondern in relativ kurzer Zeit (etwa in 2 bis 3 Jahren) im wesentlichen abgeschlossen sein muss, damit die Grundsteuervorschreibungen auf der neuen Basis erfolgen können und so das Grundsteueraufkommen gesichert werden kann.

Ist eine Hauptfeststellung und das sich daran anschließende Grundsteuermessverfahren nach etwa 2 bis 3 Jahren im wesentlichen abgeschlossen, geht der Personalbedarf stark zurück, da in weiterer Folge hauptsächlich nur noch Berufungen zu erledigen sowie Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibungen durchzuführen sind. Der so entstehende Personalüberhang verstärkt wiederum den Druck auf die Entscheidungsträger, Personal abzubauen, wohl wissend, dass dieses Personal ca. 6 bis 7 Jahre später für die nächste Hauptfeststellung und das sich daran anschließende Grundsteuermessverfahren wieder benötigt wird.

Eine solche ungleichmäßige Personalauslastung ist aber weder ökonomisch sinnvoll noch personalpolitisch wünschenswert.

2. Charakter der Grundsteuer

Die Grundsteuer ist vom Gegenstand her gesehen eine Real- und Objektsteuer, da nach dem derzeit geltenden GrStG 1955 der Vermögensgegenstand Grundbesitz (land- und forstwirtschaftliches Vermögen, Grundvermögen und Betriebsgrundstück) und nicht dessen Eigentümer besteuert wird.

Die Grundsteuer knüpft derzeit nicht nur an Grund und Boden an, sondern erfasst auch die darauf stehenden Gebäude je nach Bauweise und Ausstattung, im Bereich der Land- und Forstwirtschaft darüber hinaus auch Maschinen, Vieh und Betriebsmittel.

Bezüglich der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe sowie der Betriebsgrundstücke ist sie daher auch eine Unternehmenssteuer.

Die persönlichen Verhältnisse der Eigentümer, wie etwa Familienstand und Einkommensverhältnisse bei natürlichen Personen, sind unerheblich, weshalb die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Eigentümer keine Rolle spielt.

3. Zweck der Grundsteuer

Die Grundsteuer dient primär nicht irgendwelchen ordnungspolitischen, wirtschaftspolitischen, finanzpolitischen oder steuerpolitischen Zwecken, sondern der Aufbringung der Mittel, die benötigt werden, um die Finanzierung jener Gemeindelasten zu ermöglichen, die direkt oder indirekt mit Grundstücken im Zusammenhang stehen, aber nicht durch Gebühren oder Beiträge (z. B. Anliegerbeiträge) abgedeckt werden können, oder wenn für mit Grundstücken im direkten oder indirekten Zusammenhang stehenden Gemeindeleistungen keine kostendeckenden Tarife verlangt werden können (z. B. Subventionierung des öffentlichen Verkehrs durch Kinder- und Seniorenfahrkarten für städtische Verkehrsmittel).

Solche Gemeindelasten, für die die Grundsteuer ein "pauschales Äquivalent" darstellt, sind z. B.:

- Kontamination des Grundwassers durch Düngemittel und Schädlingsbekämpfungsmittel im ländlichen Raum mit der Folge des Herausfilterns aus dem Trinkwasser oder dem Bau einer Wasserleitung zu einem Quellschutzgebiet,
- Kontamination des Grundwassers durch Chemikalien, Benzin- und Dieselaustritt bei Fahrzeugen mit der Folge der Straßenreinigung oder des Abtragens und Entsorgens des verseuchten Erdreichs auf Kosten der Allgemeinheit, wenn der Verursacher nicht eindeutig festgestellt werden kann, im städtischen Raum,
- Straßenbeleuchtung,
- Straßenreinigung,
- Straßenkanalisation,
- Winterdienst (Schneeräumung, Streudienst) auf gemeindeeigenen Straßen und Plätzen,
- Verunreinigung von Gemeindestraßen mit Erdreich bei Einbringung der Ernte (z. B. Zuckerrübenenernte),
- Schäden an Gemeindestraßen durch zu- und abfahrende Schwerfahrzeuge (z. B. bei Baustellen, gewerblichen und industriellen Betrieben),

- Reinigung der gemeindeeigenen Straßen und Plätze von Unrat aller Art und illegalen Müllablagerungen, wenn der Verursacher nicht eindeutig festgestellt werden kann,
- Installierung und Wartung von Löschwasserhydranten auf den gemeindeeigenen Straßen und Plätzen,
- Straßenreinigung und Müllabfuhr nach sportlichen und kulturellen Großveranstaltungen in der engeren und weiteren Umgebung (z. B. bei Feuerwehrfesten, Fußballspielen), die nicht vom Veranstalter bezahlt werden,
- Ortsbildpflege (z. B. öffentliche Parks und Grünanlagen),
- Infrastruktur (z. B. Bau und Erhaltung von Gemeindestraßen, öffentlicher Verkehr, Parkplätze, Fahrradverkehr, Verkehrsregelung, Pflichtschulen für die Wohnbevölkerung).

Diese Gemeindelasten entstehen unabhängig vom Ertragswert land- und forstwirtschaftlich genutzter Grundstücksflächen und unabhängig vom Bodenwert und Gebäudewert unbebauter bzw. bebauter Grundstücksflächen, sondern hängen teils mit der Größe einer land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücksfläche oder einer Veranstaltungsfläche und der Anzahl ihrer Besucher, teils mit der Anzahl jener Personen zusammen, die in einem Gebäude wohnen oder dort beschäftigt sind.

Diese Gemeindelasten bestehen auch unabhängig von der Leistungsfähigkeit der Grundstückseigentümer und verhalten sich bei einigen Reinigungslasten oft umgekehrt proportional zu der Bauweise und der Gebäudeausstattung, was z. B. häufig in Sanierungsgebieten und in Gegenden mit einer hohen Dichte an Substandardwohnungen zu beobachten ist.

4. Ziel der Grundsteuer

Ziel der Grundsteuer muss es daher sein, ein verlässliches, stetiges, möglichst konjunkturabhängiges und soweit möglich tendenziell steigendes Grundsteueraufkommen zu erreichen.

Dabei würde eine Tarifautonomie im Sinne einer Steuersatzautonomie es den Gemeinden ermöglichen, eine ihren Verhältnissen und Bedürfnissen angepasste Feinsteuerung der Grundsteuerbelastung vorzunehmen, was durch eine bundeseinheitliche Regelung nur schwer zu erreichen ist.

Allerdings gibt es teilweise kommunalpolitische Vorbehalte gegen Steuersatzfestlegungen durch den Gemeinderat; eine Steuersatzregelung durch den Bund wird bevorzugt.

5. Schematische Darstellung des derzeitigen Verfahrensablaufes

- Einheitswertfeststellung
(Finanzamt) (siehe nachstehenden Pkt. A/1-5)

Für den Fall einer mehrgemeindlichen wirtschaftlichen Einheit: Zerlegung des Einheitswertes (Finanzamt)
(siehe nachstehenden Pkt. B)

- Festsetzung des Grundsteuermessbetrages
(Finanzamt) (siehe nachstehenden Pkt. C/1-3)

Für den Fall einer mehrgemeindlichen wirtschaftlichen Einheit: Zerlegung des Grundsteuermessbetrages
(Finanzamt) (siehe nachstehenden Pkt. D)

- Festsetzung der Grundsteuer
(Gemeinde) (siehe nachstehenden Pkt. E)

Eine Abgabe wie die derzeitige Grundsteuer, der bis zu 4 Verfahren vorgelagert sind, bevor es zur eigentlichen Grundsteuervorschreibung kommt, ist im höchsten Maße unökonomisch.

A) Feststellung der Einheitswerte durch das Finanzamt

1. Hauptfeststellung

Gesetzlich vorgesehen alle 9 Jahre für wirtschaftliche Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke (§ 20 BewG).

Was als wirtschaftliche Einheit gilt, richtet sich nach der Verkehrsanschauung, wobei die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen sind (§ 2 BewG).

Gegen einen Einheitswertbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

2. Wertfortschreibung

Bei den wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundbesitzes und der Betriebsgrundstücke, wenn sich der Wert gegenüber dem letzten Feststellungszeitpunkt innerhalb bestimmter Grenzen geändert hat bzw. eine gänzliche oder teilweise Befreiung von einer Steuer eintritt oder wegfällt (§ 21 Abs. 1 Z. 1 BewG).

Gegen einen Wertfortschreibungsbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

3. Artfortschreibung

Wenn sich die Art des Bewertungsgegenstandes ändert (§ 21 Abs. 1 Z. 2 BewG).

Gegen einen Artfortschreibungsbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

4. Nachfeststellung

Wenn nach dem Hauptfeststellungszeitpunkt eine wirtschaftliche Einheit neu gegründet wird oder eine Steuerbefreiung wegfällt (§ 22 BewG).

Gegen einen Nachfeststellungsbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

5. Zurechnungsfortschreibung

Wenn der Bewertungsgegenstand anderen Personen zuzurechnen ist (§ 21 Abs. 4 BewG iZm § 186 BAO) in Verbindung mit den Zurechnungsvorschriften des § 24 BAO (z. B. wirtschaftliche Eigentümer).

Gegen einen Zurechnungsfortschreibungsbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

Anmerkungen:

- a) Bei Fortschreibungen und Nachfeststellungen der Einheitswerte des Grundbesitzes ist zwar der tatsächliche Zustand am Fortschreibungs- bzw. Nachfeststellungszeitpunkt zugrunde zu legen, doch sind die – inzwischen veralteten – Wertverhältnisse zum Hauptfeststellungszeitpunkt maßgebend (§ 23 BewG).
- b) Die Einheitswert-, Wertfortschreibungs-, Artfortschreibungs-, Nachfeststellungs- und Zurechnungsfortschreibungsbescheide erlässt das Lagefinanzamt (§ 53 BAO).

B) Zerlegung der Einheitswerte durch das Finanzamt

Wenn sich eine wirtschaftliche Einheit (Steuergegenstand) über zwei oder mehrere Gemeinden erstreckt, ist der auf die einzelne Gemeinde entfallende Teilbetrag des Einheitswertes durch Zerlegung zu ermitteln (§ 13 GrStG), wobei der Zerlegungsanteil einer Gemeinde nur den nicht steuerbefreiten Teil umfasst. Für die Zerlegung gelten gesonderte Zerlegungsmaßstäbe für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 14 GrStG) und für Grundstücke (§ 15 GrStG) sowie für besondere Fälle (§ 16 GrStG), die, sofern es nicht zwischen dem Steuerschuldner und den berührten Gemeinden zu einer Einigung über die Zerlegung kommt, allesamt kompliziert sind.

Den Zerlegungsbescheid erlässt das Lagefinanzamt (§ 62 BAO).

Gegen einen Zerlegungsbescheid betreffend den Einheitswert kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

C) Festsetzung des Grundsteuermessbetrages durch das Finanzamt

1. Hauptveranlagung

Die Hauptveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist im Anschluss an die Hauptfeststellung des Einheitswertes durchzuführen (§ 20 GrStG).

2. Fortschreibungsveranlagung

- a) Eine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist im Anschluss an eine Wertfortschreibung des Einheitswertes durchzuführen (§ 21 Abs. 1 GrStG);
- b) eine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist auch dann durchzuführen, wenn für den ganzen Steuergegenstand oder einen Teil des Steuergegenstandes eine Grundsteuerbefreiung eintritt oder wegfällt, ohne dass eine Wertfortschreibung des Einheitswertes zu erfolgen hat (§ 21 Abs. 2 GrStG);
- c) eine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist auch dann durchzuführen, wenn dem Finanzamt bekannt wird, dass die letzte Veranlagung fehlerhaft ist (§ 21 Abs. 2 GrStG).

3. Nachveranlagung

- a) Eine Nachveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist im Anschluss an eine Nachfeststellung des Einheitswertes durchzuführen (§ 22 Abs. 1 GrStG);

- b) eine Nachveranlagung des Grundsteuermessbetrages ist auch dann durchzuführen, wenn eine Grundsteuerbefreiung wegfällt, ohne dass eine Nachfeststellung des Einheitswertes zu erfolgen hat (§ 22 Abs. 3 GrStG).

Den Grundsteuermess(betrags)bescheid erlässt das Lagefinanzamt (§ 62 BAO).

Gegen den Grundsteuermess-(betrags)bescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

Anmerkung:

Der Grundsteuermessbetrag ist durch Anwendung der Steuermesszahl auf den Einheitswert zu ermitteln und auf volle Cent ab- oder aufzurunden.

Beträge bis einschließlich 0,5 Cent sind abzurunden; Beträge über 0,5 Cent sind aufzurunden; Beträge unter 15 Cent sind nicht festzusetzen.

Besonderheiten gelten für Fälle der Belastung des Grundbesitzes mit einem Baurecht und einem Erbpachtrecht sowie bei dem für Betriebszwecke benutzten Grundbesitz der ÖBB.

Die Steuermesszahl beträgt:

1. Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

- a) für die ersten angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes 1,6‰,
- b) für den Rest des Einheitswertes 2‰,

2. bei Grundstücken

- a) allgemein 2‰,
- b) bei Einfamilienhäusern
 - für die ersten angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes 0,5‰,
 - für die folgenden angefangenen oder vollen 7.300 Euro des Einheitswertes 1‰,
- c) bei Mietwohngrundstücken oder gemischt genutzten Grundstücken
 - für die ersten angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes 1‰,
 - für die folgenden angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes 1,5‰;

bei den übrigen Grundstücken für die ersten angefangenen oder vollen 3.650 Euro des Einheitswertes 1‰.

D) Zerlegung des Grundsteuermessbetrages durch das Finanzamt

Wenn sich eine wirtschaftliche Einheit (Steuergegenstand) über zwei oder mehrere Gemeinden erstreckt, so ist der Grundsteuermessbetrag zu zerlegen und auf die einzelnen Gemeinden zu verteilen (§ 24 GrStG).

Die Zerlegungsanteile sind auf volle Cent ab- oder aufzurunden. Beträge bis einschließlich 0,5 Cent sind abzurunden; Beträge über 0,5 Cent sind aufzurunden.

Die Zerlegungsanteile sind neu zu ermitteln, wenn sich die Grundlagen für die Zerlegung ändern, ohne dass eine Wertfortschreibung oder Nachfeststellung des Einheitswertes erfolgt, sofern bei wenigstens einer Gemeinde der neue Anteil um mehr als 1/10, mindestens aber um 10 Euro von ihrem bisherigen Anteil abweicht (§ 25 GrStG).

Zerlegungsmaßstab ist das Verhältnis, in dem die Teile des maßgebenden Einheitswertes, die auf die einzelnen Gemeinden entfallen, zueinander stehen (§ 26 GrStG).

Der Zerlegungsbescheid betreffend den Grundsteuermessbetrag erlässt das Lagefinanzamt (§ 62 BAO).

Gegen diesen Zerlegungsbescheid kann Berufung, VwGH- und VfGH-Beschwerde erhoben werden.

E) Festsetzung der Grundsteuer durch die Gemeinde

Die Festsetzung der Grundsteuer hat in einem **Steuerbescheid (Grundsteuerbescheid) mit einem Jahresbetrag** zu erfolgen und gilt innerhalb des Hauptveranlagungszeitraumes des Grundsteuermessbetrages auch für die folgenden Jahre, soweit sich nicht die Festsetzungsvoraussetzungen ändern (§ 28 GrStG), z. B. als Folge einer nachträglichen Änderung des vorgelagerten "Grundlagenbescheides" (Grundsteuermessbetragsbescheid oder Zerlegungsbescheid betreffend den Grundsteuermessbetrag).

Der Jahresbetrag ist mit einem **Hundertsatz (Hebesatz)** des Grundsteuermessbetrages oder des auf die Gemeinde entfallenden Teiles des Grundsteuermessbetrages zu berechnen (§ 27 Abs. 1 GrStG).

Der Hebesatz ist nach Maßgabe der Bestimmungen des jeweils geltenden Finanzausgleichsgesetzes (FAG) von der Gemeinde festzusetzen (§ 27 Abs. 1 GrStG). Er muss einerseits für alle in der Gemeinde gelegenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und andererseits für alle in der Gemeinde gelegenen Grundstücke gleich sein, doch kann der Hebesatz für land- und forstwirtschaftliche Betriebe von dem Hebesatz für die Grundstücke abweichen (§ 27 Abs. 2 GrStG).

Die Grundsteuer wird am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. eines jeden Jahres zu ¼ des Jahresbetrages fällig bzw. mit dem ganzen Jahresbetrag am 15.5. fällig, wenn dieser 75 Euro nicht übersteigt (§ 29 Abs. 1 GrStG).

Wenn der Jahresbetrag im Laufe eines Kalenderjahres oder für bereits abgelaufene Kalenderjahre durch einen neuen Grundsteuerbescheid geändert wird, gelten für den Unterschiedsbetrag besondere Regelungen (§ 29 Abs. 2 und 3 GrStG).

Solange nach Ablauf eines Hauptveranlagungszeitraumes des Grundsteuermessbetrages noch kein neuer Grundsteuerbescheid ergangen ist, ist bis zum Ergehen eines solchen der

bisherige Jahresbetrag zu den vorstehend genannten Fälligkeitszeitpunkten mit je $\frac{1}{4}$ weiterhin, aber nunmehr als **Vorauszahlungen** zu entrichten (§ 30 Abs. 1 GrStG).

Sollte der Hebesatz in den folgenden Kalenderjahren um mehr als 10% geändert werden, so können die Vorauszahlungen angepasst werden (§ 30 Abs. 3 GrStG).

6. Schematische Darstellung des neuen Verfahrensablaufes nach dem KDZ-Modell

- Beschluss des GrStG 2008 mit der gesetzlichen Festsetzung der Steuermesszahlen in Euro pro m² und Kalenderjahr für die einzelnen Grundstücks-kategorien (Benützungsarten und Unterteilungen) jeder Zonenart durch den Gesetzgeber;
- Einteilung des Bundesgebietes in 20 Zonenarten durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen;
- Zuordnung aller Katastralgemeinden des Bundesgebietes zu einer der 20 Zonenarten durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen;
- Einreichung der Grundsteuererklärung für jeden einzelnen Grundbuchskörper durch den Grundstückseigentümer (bei Miteigentümern durch den gemeinsamen Vertreter) bis zum 31.3.2009 beim zuständigen Finanzamt;
- einmalige Hauptveranlagung der Grundsteuermessbeträge und des einheitlichen Grundsteuermessbetrages des Grundbuchskörpers zum 1.1.2009 durch das zuständige Finanzamt mit Antragsrecht des Grundstückseigentümers (Steuerschuldner) auf Wertveranlagung;
- Nachveranlagung der Grundsteuermessbeträge und des einheitlichen Grundsteuermessbetrages des Grundbuchskörpers, wenn zum 1.1.2009 für den ganzen Grundbuchskörper eine Ausnahme von der Besteuerung bestanden hat und diese später wegfällt durch das zuständige Finanzamt mit Antragsrecht des Grundstückseigentümers (Steuerschuldner) auf Wertveranlagung;
- Neuveranlagung der Grundsteuermessbeträge und des einheitlichen Grundsteuermessbetrages des Grundbuchskörpers bei Änderung der Grundstücksverhältnisse durch das zuständige Finanzamt mit Antragsrecht des Grundstückseigentümers (Steuerschuldner) auf Wertveranlagung;
- Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages für den Grundbuchskörper durch die erhebungsberechtigte Gemeinde mit Geltung auch für die Folgejahre bis ein neuer Grundsteuerbescheid ergeht und der Wirkung auch gegenüber Rechts- und Besitznachfolgern;
- Entrichtung des Grundsteuerjahresbetrages zu den gesetzlichen Vierteljahresfälligkeiten.

7. Entwurf eines Grundsteuergesetz 2008 (KDZ-Modell)

Entwurf eines Bundesgesetzes vom ... betreffend die Erhebung der Grundsteuer (Grundsteuergesetz 2008 – GrStG 2008)

I. Abschnitt

Allgemeine Bestimmungen

Steuergegenstand

§ 1. (1) Der Grundsteuer unterliegen alle im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Grundstücke, wobei die gemäß § 5 Abs. 1 erster Satz Allgemeines Grundbuchanlegungsgesetz (Allg.G.A.G.) in Verbindung mit § 3 Abs. 1 Allgemeines Grundbuchsgesetz 1955 (GBG. 1955) einen Grundbuchkörper bildenden Grundstücke als ein Ganzes zusammenzufassen und gemeinsam zu veranlagen sind.

(2) Ein Grundstück ist jener Teil einer Katastralgemeinde, der gemäß § 7a Abs. 1 Vermessungsgesetz (VermG) im Grenzkataster oder im Grundsteuerkataster als solcher mit einer eigenen Nummer (Grundstücksnummer) bezeichnet und gemäß § 9 Abs. 3 Z. 1 in Verbindung mit § 11 Abs. 1 Z. 3 VermG aus dem Grundstücksverzeichnis zu ersehen ist. Weicht der Grenzkataster vom Grundsteuerkataster ab, ist der Grenzkataster maßgebend.

(3) Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind auch auf alle in einem Eisenbahnbuch gemäß den §§ 1 und 2 Eisenbahnbuchgesetz (EisBG) eingetragenen Eisenbahngrundstücke im Sinne des § 1 Abs. 1 der Verordnung über die innere Einrichtung, die Anlegung und Führung des Eisenbahnbuches (EisBV) entsprechend anzuwenden mit der Maßgabe, dass die gemäß § 3a und § 5 EisBV zu einer Grundeinlage (-Zahl) und die zu einer Teileinlage (-Zahl) gehörenden und in derselben Katastralgemeinde gelegenen Eisenbahngrundstücke gleicher Eigentumsverhältnisse als ein Ganzes zu einem grundsteuerlichen Grundbuchkörper zusammenzufassen und gemeinsam zu veranlagen sind.

Ausnahmen von der Besteuerung

§ 2. (1) Die auf völkerrechtlichen Verträgen (z. B. Wiener Übereinkommen über diplomatische Beziehungen, Wiener Übereinkommen über konsularische Beziehungen, Amtssitzabkommen) beruhenden sowie internationalen und supranationalen Organisationen eingeräumten Begünstigungen bleiben ebenso wie allfällige Begünstigungen auf Grund von zwischenstaatlichen Vereinbarungen (z. B. Doppelbesteuerungsabkommen) unberührt, wobei der Grundsatz der Gleichbehandlung anzuwenden ist.

(2) Weiters ist von der Besteuerung ausgenommen:

1. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft stehen und öffentliches Gut im Sinne des § 287 ABGB oder Gemeindegut im Sinne des § 288 ABGB sind. Dies gilt nicht, wenn die Gebietskörperschaft an diesem öffentlichen Gut

(Gemeindegut) Dritten Sondernutzungsrechte (z. B. zivilrechtliche Nutzungsbefugnisse) entgeltlich eingeräumt hat oder Dritten solche Rechte gesetzlich, durch Verordnung, behördlich oder gerichtlich entgeltlich eingeräumt wurden;

2. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar der Hoheitsverwaltung dieser Gebietskörperschaft dienen. Eine Überlassung solcher Grundstücke oder Grundstücksteile an Dritte ist dann nicht schädlich, wenn die Überlassung nur gelegentlich und zeitlich begrenzt an andere Körperschaften öffentlichen Rechts oder an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Rechtsträger im Sinne der §§ 34 ff BAO ohne geldwerte Gegenleistung (d.h. auch nicht gegen vollen oder teilweisen Kostenersatz) erfolgt;
3. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft stehen und öffentliches Wassergut im Sinne der §§ 287 und 288 ABGB in Verbindung mit § 4 Wasserrechtsgesetz 1959 (WRG 1959) sind. Dies gilt nicht, wenn die Gebietskörperschaft an diesem öffentlichen Wassergut Dritten Sondernutzungsrechte (z. B. Wasserbenutzungsrechte) entgeltlich eingeräumt hat oder Dritten solche Rechte gesetzlich, durch Verordnung, behördlich oder gerichtlich entgeltlich eingeräumt wurden;
4. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen oder religiösen Zwecken dienen. Zu den kirchlichen und religiösen Zwecken im Sinne dieses Bundesgesetzes gehören die Errichtung und Erhaltung von Gottes(Bet)häusern, die Abhaltung des Gottesdienstes, von kirchlichen Andachten und sonstigen religiösen oder seelsorglichen Veranstaltungen, die Ausbildung von Geistlichen und Ordenspersonen, die Erteilung von Religionsunterricht sowie die Beerdigung und Pflege des Andenkens der Toten in religiöser Hinsicht;
5. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft oder eines Rechtsträgers einer gemeinnützigen Rettungsorganisation im Sinne der §§ 34 ff BAO stehen und die ausschließlich und unmittelbar dem Rettungswesen dienen;
6. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft oder eines Rechtsträgers der Feuerwehr stehen und die ausschließlich und unmittelbar dem Feuerwehrwesen dienen;
7. Grundstücke, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft, einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder eines gemeinnützigen oder mildtätigen Rechtsträgers im Sinne der §§ 34 ff BAO stehen und die ausschließlich und unmittelbar dem Betrieb von Pflege- oder Siechenheimen dienen;
8. Friedhöfe, die unmittelbar im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft oder einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar der Bestattung dienen.

(3) Die für eine Ausnahme von der Besteuerung gemäß Abs. 2 geforderten Voraussetzungen müssen bei der Grundsteuer jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres und in weiterer Folge während des ganzen Kalenderjahres gegeben sein.

(4) Die Bestimmungen des § 18 Abs. 1 FAG 2008 betreffend die

Regelung der zeitlichen Befreiung für wiederhergestellte Wohnhäuser (§ 21 des Wohnhaus-Wiederaufbaugesetzes, BGBl. Nr. 130/1948) und die darauf beruhenden landesgesetzlichen Vorschriften,

Regelung der zeitlichen Befreiung für Neu-, Zu-, Auf-, Um- und Einbauten (Bundesgesetz vom 11. Juli 1951, BGBl. Nr. 157) und die darauf beruhenden landesgesetzlichen Vorschriften,

Feststellung der Dauer und des Ausmaßes dieser zeitlichen Grundsteuerbefreiungen durch die Gemeinden

treten mit Ablauf des 31. Dezember 2008 außer Kraft. Zu diesem Zeitpunkt aufrechte Feststellungsbescheide der Gemeinden betreffend zeitliche Grundsteuerbefreiungen im Sinne der vorstehend genannten Bundes- und Landesgesetze verlieren mit Ablauf des 31. Dezember 2008 ihre Wirkung kraft dieses Bundesgesetzes und sind auf Zeiträume ab dem 1. Jänner 2009 nicht mehr anzuwenden.

Entstehen und Erlöschen des Abgabeananspruches

§ 3. (1) Der Abgabeananspruch entsteht mit dem Beginn des Kalenderjahres, für das die Grundsteuer zu erheben ist, oder, wenn die Steuerpflicht erst im Lauf eines Kalenderjahres eintritt (z. B. eine Ausnahme von der Besteuerung wegfällt), mit dem Beginn des auf den Eintritt der Steuerpflicht folgenden Kalendermonats. Letzterenfalls ist die Grundsteuer für Zeiträume ab diesem Kalendermonat zu erheben.

(2) Der Abgabeananspruch erlischt, wenn die Steuerpflicht im Lauf eines Kalenderjahres erlischt (z. B. eine Ausnahme von der Besteuerung eintritt), mit dem Ablauf des Kalendermonats, in dem die Steuerpflicht erlischt. Diesfalls ist die Grundsteuer für Zeiträume bis zum Ablauf des Kalendermonats des Erlöschens der Steuerpflicht zu erheben.

Steuerschuldner

§ 4. (1) Schuldner der Grundsteuer ist bzw. sind:

- a) Im Fall von Alleineigentum der zivilrechtliche Eigentümer;
- b) im Fall von Miteigentum (z. B. schlichtes Miteigentum, Wohnungseigentum, Gütergemeinschaft unter Ehegatten an einbezogenen Grundstücken, Erwerbsgesellschaft nach bürgerlichem Recht) die zivilrechtlichen Miteigentümer.

(2) Gehört ein Grundstück mehreren Personen, sind diese Gesamtschuldner (Mitschuldner zur ungeteilten Hand, § 891 ABGB).

Persönliche Haftungen

§ 5. (1) Für die Grundsteuer haften:

- a) Wirtschaftliche Eigentümer; das sind im Sinne des § 24 Abs. 1 lit. d BAO Personen, die über ein Grundstück die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausüben,
- b) Gebrauchsberechtigte im Sinne der §§ 504 ff ABGB,
- c) Fruchtnießer im Sinne der §§ 509 ff ABGB,
- d) Bauberechtigte im Sinne des Baurechtsgesetzes (BauRG),
- e) Eigentümer von Superädifikaten im Sinne des § 435 ABGB,
- f) Bestandnehmer (Mieter, Pächter) im Sinne der §§ 1090 ff ABGB,

jedoch nur insoweit, als ein Grundstück von dem wirtschaftlichen Eigentum oder einem solchen Recht betroffen ist.

(2) Bei der Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen hat die Gemeinde die Ermessensbestimmungen der für sie geltenden Landesabgabenordnung (Abgabenverfahrensgesetz) anzuwenden. Bei der Prüfung des Vorliegens des Kriteriums der Billigkeit ist darauf Bedacht zu nehmen, ob und inwieweit der Haftungspflichtige ein von ihm geschuldetes Nutzungsentgelt (z. B. Bauzins, Mietzins, Pachtzins) an den Grundstückseigentümer entrichtet hat.

Dingliche (sachliche) Haftung

§ 6. Für die Grundsteuer samt Nebenansprüchen im Sinne des § 3 BAO haftet auf dem Steuergegenstand (§ 1) ein gesetzliches Vorzugspfandrecht.

Besteuerungsgrundlagen

§ 7. Die Besteuerungsgrundlagen der Grundsteuer sind für jedes zu einem Grundbuchkörper gehörende und mit einer Grundstücksnummer bezeichnete Grundstück, bezogen auf den jeweiligen Veranlagungstichtag:

1. Die Zonenzuordnung gemäß § 8,
2. dessen Gesamtflächenausmaß in Quadratmetern (m²) laut dem Grundstücksverzeichnis gemäß § 9 Abs. 3 Z. 3 VermG in Verbindung mit § 2 Abs. 1 und § 4 Abs. 1 Grundbuchsumstellungsgesetz (GUG), abgerundet auf ganze Quadratmeter gemäß § 10 Abs. 2 Vermessungsverordnung 1994 (VermV),
3. die Benützungsarten der Benützungsabschnitte und das Flächenausmaß der einzelnen Benützungsabschnitte des Grundstücks in Quadratmetern laut dem Grundstücksverzeichnis gemäß § 8 Z. 2 und § 9 Abs. 3 Z. 2 VermG in Verbindung mit § 2 Abs. 2 GUG, abgerundet auf ganze Quadratmeter,
4. die Grundstückskategorien (Unterteilungen) und die Steuermesszahlen gemäß § 9,
5. die Steuermessbeträge und der einheitliche Steuermessbetrag gemäß § 10.

II. Abschnitt

Zoneneinteilung, Zonenzuordnung, Steuermesszahlen, Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages, Steuererklärung, Anzeigepflicht, Haupt-, Nach-, Neu- und Wertveranlagung, Beistandspflichten

Zoneneinteilung und Zonenzuordnung

§ 8. (1) Der Bundesminister für Finanzen hat für Zwecke der Grundsteuer das Bundesgebiet durch Verordnung in Zonenarten einzuteilen, wobei 20 Zonenarten vorzusehen sind, und jede Katastralgemeinde einer Zonenart zuzuordnen. Die Zonenarten dürfen im Sinne des § 8 Abs. 5 lit. d erster Halbsatz Verfassungs-Übergangsgesetz 1920, zuletzt geändert durch BGBl. I 1999/194, die Grenzen der politischen Bezirke, der Gerichtsbezirke, der Gemeinden und in weiterer Folge die Grenzen der Katastralgemeinden und die Grundstücksgrenzen nicht schneiden.

(2) Bei der Zonenzuordnung der Katastralgemeinden ist anhand der Kaufpreissammlungen der Finanzämter für jede Katastralgemeinde der voraussichtlich höchste pro Quadratmeter eines unbebauten Grundstücks erzielbare Kaufpreis bezogen auf den Hauptveranlagungstichtag zu ermitteln. Hierbei ist im Sinne des § 4 Abs. 2 und 3 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) vorzugehen. Die Katastralgemeinde mit dem voraussichtlich höchsten erzielbaren Kaufpreis ist der Zone 1 zuzuordnen. Die Katastralgemeinde mit dem voraussichtlich geringsten erzielbaren Kaufpreis ist der Zone 20 zuzuordnen. Die zwischen diesen beiden Kaufpreisen bestehende Bandbreite ist durch 19 zu teilen und ergibt für die Zonen 2 bis einschließlich 19 den maßgeblichen Orientierungskaufpreis. Im Anschluss daran ist die Zonenzuordnung für alle übrigen Katastralgemeinden danach vorzunehmen, zu welchem Orientierungskaufpreis der geringste Abstand besteht.

(3) Sollte sich aus der Kaufpreissammlung eines Finanzamtes für eine in seinem Amtsbereich gelegene Katastralgemeinde kein voraussichtlich erzielbarer höchster Kaufpreis ermitteln lassen und führt auch ein Vergleichsverfahren im Sinne des § 4 LBG mit angrenzenden Katastralgemeinden zu keinem brauchbaren Ergebnis, können für die Zonenzuordnung dieser Katastralgemeinde, insbesondere folgende Kriterien herangezogen werden:

1. Geographische Lage (z. B. ländliches oder städtisches Gebiet, Gebirgsgegend, Flachland, Grenznähe zu Nachbarstaaten);
2. allgemeine Verkehrsverbindungen (z. B. Anschluss an Autobahnen, Bundesstraßen, Landesstraßen);
3. personenbezogene Verkehrsverbindungen (öffentliche Verkehrsmittel wie z. B. Bus, Straßenbahn, Lokalbahn, Regionalbahn, ICE/EC/IC-Anschluss);

4. Versorgung mit öffentlichen Dienstleistungen (z. B. Kindergärten, Schulen, Krankenhäusern, Alten- und Pflegeheime, Banken oder Sparkassen, Postämter, Behörden, Polizeidienststellen);
5. öffentliche Infrastruktur (Versorgung mit Trinkwasser, Strom, Gas, Fernwärme, Kanalisation);
6. Nahversorgung mit Gegenständen des täglichen Bedarfs.

Im Anschluss daran ist zu prüfen, inwieweit die zu beurteilende Katastralgemeinde in Bezug auf das Vorliegen dieser Kriterien einer angrenzenden Katastralgemeinde am nächsten kommt und die Zonenzuordnung danach vorzunehmen.

(4) Der Bundesminister für Finanzen kann bei der Zonenzuordnung die Mitwirkung der politischen Bezirke (Bezirksverwaltungsbehörden) und Gemeinden in Anspruch nehmen.

(5) Der Bundesminister für Finanzen hat, beginnend mit 1. Jänner 2009, alle 5 Jahre zu überprüfen, ob die Zoneneinteilung und Zonenzuordnung noch den zuletzt zugrunde gelegten Verhältnissen entspricht und erforderlichenfalls mit Verordnung eine neue Zoneneinteilung und Zonenzuordnung vorzunehmen.

Steuermesszahlen

§ 9. (1) Die Steuermesszahlen betragen für die folgenden Grundstücks-kategorien entsprechend den Benützungsarten des § 10 Abs. 1 Z. 1 bis 8 VermG und die weiteren nachstehend angeführten Unterteilungen in Euro pro Quadratmeter und Kalenderjahr:

| | EURO | |
|---|-----------------|---------|
| | Zone 1 | Zone 20 |
| 1. Bauflächen | bis ..... | ..... |
| a) bebaute Grundstücke beziehungsweise bebaute Benützungsabschnitte, die ungeachtet des Flächenausmaßes ihrer Bebauung bezogen auf die Grund- und Geschossfläche zu mehr als 50% betrieblichen Zwecken (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988 und der §§ 28 und 31 BAO) dienen, | ..... | ..... |
| b) bebaute Grundstücke (ausgenommen die in der nachstehenden lit. c genannten Grundstücke) beziehungsweise bebaute Benützungsabschnitte, die ungeachtet des Flächenausmaßes ihrer Bebauung bezogen auf die Grund- und Geschossfläche zu mehr als 50% anderen als in lit. a genannten Zwecken (z. B. Wohnzwecken) dienen, | ..... | ..... |

| | | | |
|--|--------------|--------------|--------------|
| <p>c) ein bebautes, im Eigentum von natürlichen Personen stehendes Grundstück, dessen Gesamtflächenausmaß 800m² nicht übersteigt und auf dem ein Eigenheim errichtet ist. Das Eigenheim darf nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und auch nicht einem Betrieb zur Nutzung überlassen sein. Eigenheim im Sinne dieses Bundesgesetzes ist ein Wohnhaus mit nicht mehr als 2 Wohnungen, wenn mindestens 90% der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken des Eigentümers bzw. der Miteigentümer oder seiner/ihrer Angehörigen im Sinne des § 25 BAO dienen,</p> | <p>.....</p> | <p>.....</p> | <p>.....</p> |
| 2. landwirtschaftlich genutzte Grundflächen, | ..... | ..... | ..... |
| 3. Gärten, | ..... | ..... | ..... |
| 4. Weingärten, | ..... | ..... | ..... |
| 5. Alpen, | ..... | ..... | ..... |
| 6. Wald | ..... | ..... | ..... |
| a) Bannwald gemäß § 27 Forstgesetz, | ..... | ..... | ..... |
| b) Schutzwald gemäß § 21 Forstgesetz, | ..... | ..... | ..... |
| c) Wald mit besonderem Lebensraum gemäß § 32a Forstgesetz, | ..... | ..... | ..... |
| d) Erholungswald gemäß § 33 Forstgesetz, | ..... | ..... | ..... |
| e) sonstige Waldflächen, | ..... | ..... | ..... |
| 7. Gewässer, | ..... | ..... | ..... |
| 8. sonstige Grundflächen | | | |
| a) sonstige Grundflächen, die betrieblichen Zwecken im Sinne der Z. 1 lit. a dienen (z. B. Holzlager-, Camping- und Badeplätze, Sand- und Schottergruben, Steinbrüche, Torfstechereien), | ..... | ..... | ..... |
| b) sonstige Grundflächen, die anderen als in lit. a genannten Zwecken dienen (z. B. Sportplätze, Fels, Geröllhalden, Ödland, Sumpfgebiete), | ..... | ..... | ..... |

(2) Der Bundesminister für Finanzen hat, beginnend mit 1. Jänner 2009, alle 5 Jahre zu überprüfen, ob die geltenden Steuermesszahlen noch der allgemeinen Wirtschaftsentwicklung entsprechen und dem Nationalrat darüber zu berichten.

Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages

§ 10. (1) Bei der Berechnung der Grundsteuer ist von einem Steuermessbetrag auszugehen. Dieser ist durch Anwendung der sich gemäß § 9 für ein Grundstück ergebenden Steuermesszahl auf die sich gemäß § 7 Z. 2 und 3 für ein Grundstück ergebenden Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln.

(2) Die Summe der sich für die einzelnen Grundstücke eines Grundbuchskörpers ergebenden Steuermessbeträge bildet den einheitlichen Steuermessbetrag des Grundbuchskörpers. Der einheitliche Steuermessbetrag ist auf volle Euro abzurunden.

(3) Die Steuermessbeträge und der einheitliche Steuermessbetrag sind vom zuständigen Finanzamt mit einheitlichem Steuermessbescheid festzusetzen. Die Erlassung des einheitlichen Steuermessbescheides obliegt in sachlicher Hinsicht einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis gemäß dem Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz (AVOG) und den dazu ergangenen Verordnungen in Verbindung mit den §§ 52 und 52a BAO. Örtlich zuständig ist jenes Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis, in dessen Bereich der Grundbuchkörper gelegen ist.

(4) Die Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages hat im Wege der Hauptveranlagung (§ 13), der Nachveranlagung (§ 14), einer Neuveranlagung (§ 15) oder einer Wertveranlagung (§ 16) zu erfolgen. Auf die Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages finden die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung.

(5) In der Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages liegt auch die Feststellung der sachlichen und persönlichen Abgabepflicht.

(6) Ein einheitlicher Steuermessbescheid wirkt, soweit er die sachliche Abgabepflicht und die Höhe der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages betrifft, auch gegen den oder die Rechtsnachfolger, auf den/die der Steuergegenstand nach dem Haupt-, Nach-, Neu- oder Wertveranlagungstichtag übergegangen ist oder übergeht. Das gleiche gilt bei Nachfolge im Besitz.

(7) Der einheitliche Steuermessbescheid hat an den Steuerschuldner (§ 4) und die erhebungsberechtigte Gemeinde (§ 18) zu ergehen und hat im Spruch neben der Grundbuchseinlagezahl des Grundbuchskörpers und der Katastralgemeinde für jedes einzelne zum Grundbuchkörper gehörende Grundstück die Grundstücksnummer laut Grundstücksverzeichnis und die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 7 auszuweisen.

(8) Besteht für ein Grundstück oder einen Benützungsabschnitt eines Grundstücks eine Ausnahme von der Besteuerung, ist der darauf entfallende Steuermessbetrag im Spruch des einheitlichen Steuermessbescheides mit Null auszuweisen und der Grund für die Ausnahme von der Besteuerung ebenfalls im Spruch anzuführen.

(9) Der einheitliche Steuermessbetrag und die anderen in dem einheitlichen Steuermessbescheid enthaltenen Feststellungen sind den von dem einheitlichen Steuermessbescheid abzuleitenden Abgabenbescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der einheitliche Steuermessbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Steuererklärung ¹⁾

§ 11. (1) Der Steuerschuldner (§ 4) hat für jeden ihm gehörenden Grundbuchskörper (Grundbuchseinlagezahl-EZ/Katastralgemeinde-KG) bis 31. März 2009 eine gesonderte Grundsteuererklärung zum 1. Jänner 2009 (Hauptveranlagungsstichtag) nach dem Muster des amtlich aufgelegten Vordrucks beim zuständigen Finanzamt (§ 10) einzureichen.

(2) Die Grundsteuererklärung hat alle den Grundbuchskörper bildenden Grundstücke zu umfassen. Der Grundsteuerklärung sind die Verhältnisse zugrunde zu legen, wie sie am 1. Jänner 2009 bestanden haben und dem Steuerschuldner (§ 4) im Zeitpunkt der Einreichung der Grundsteuererklärung bekannt waren.

(3) Der Bundesminister für Finanzen hat den Inhalt der Grundsteuererklärung und die äußere Form des amtlich aufzulegenden Vordrucks mit Verordnung festzulegen. Die Grundsteuererklärung hat alle für die Hauptveranlagung zum 1. Jänner 2009 erforderlichen Angaben zu enthalten.

(4) Das zuständige Finanzamt (§ 10) hat die Grundsteuererklärung bis zum Ablauf von 7 Jahren nach Erlöschen der betroffenen Grundbuchseinlage (§ 3 Abs. 3 GBG. 1955) oder Eisenbahneinlage (§ 45 EisBG) aufzubewahren; darüber hinaus noch so lange, als die Grundsteuererklärung für anhängige Steuermess- und Grundsteuerverfahren von Bedeutung ist. Die Aufbewahrung kann auf Datenträgern geschehen, wenn die vollständige, inhaltsgleiche und urschriftgetreue Wiedergabe bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist. Soweit Grundsteuerklärungen nur auf Datenträgern vorliegen (weil die Übermittlung z. B. elektronisch erfolgte), entfällt das Erfordernis der urschriftgetreuen Wiedergabe.

Anzeigepflicht

§ 12. Jede nachträgliche Änderung einer in der Grundsteuererklärung (§ 11) enthaltenen Angabe oder deren Wegfall hat der Steuerschuldner (§ 4) binnen einem Monat, vom Zeitpunkt der Kenntnis an gerechnet, dem zuständigen Finanzamt (§ 10) anzuzeigen. Dies gilt auch dann, wenn eine geänderte Angabe neuerlich geändert wird oder nachträglich wegfällt.

¹⁾ Im Sinn des Bürgerservices kann die Erklärung vorausgefüllt zugesendet werden. In diesem Fall hat der/die Steuerpflichtige nur die Richtigstellungen vorzunehmen und ergänzende Daten (die der Behörde nicht bekannt sind) einzusetzen.

Hauptveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages

§ 13. (1) Die Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages hat erstmals für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2009 zu erfolgen (Hauptveranlagung). Dabei sind die zu einem Grundbuchskörper gehörenden Grundstücke in dem über die Hauptveranlagung zu erlassenden einheitlichen Steuermessbescheid gemeinsam zu veranlagern. Der Hauptveranlagung sind die Verhältnisse zugrunde zu legen, wie sie am 1. Jänner 2009 (Hauptveranlagungsstichtag) bestanden haben. Die Hauptveranlagung kann unterbleiben, wenn für den ganzen Grundbuchskörper zum Hauptveranlagungsstichtag eine Ausnahme von der Besteuerung besteht.

(2) Das zuständige Finanzamt (§ 10) kann, wenn eine Prüfung der Grundsteuererklärung (§ 11) nicht sogleich möglich ist (z. B. wegen der großen Anzahl an eingelangten Grundsteuererklärungen), den Hauptveranlagungsbescheid unter Vorbehalt der Nachprüfung vorläufig erlassen. Ein solcher Vorbehalt und der Ausspruch der Vorläufigkeit sind in den Spruch des Hauptveranlagungsbescheides aufzunehmen. Fällt der Grund für den Vorbehalt nachträglich weg und führt die Nachprüfung im Vergleich zum bisher vorläufigen Hauptveranlagungsbescheid zu keiner spruchmäßigen Änderung, so ist der Vorbehalt bescheidmäßig aufzuheben und der bisher vorläufige Hauptveranlagungsbescheid gleichzeitig für endgültig zu erklären. Führt hingegen die Nachprüfung im Vergleich zum bisher vorläufigen Hauptveranlagungsbescheid zu einer spruchmäßigen Änderung, so ist der Vorbehalt bescheidmäßig aufzuheben und der bisher vorläufige Hauptveranlagungsbescheid gleichzeitig durch einen endgültigen Hauptveranlagungsbescheid zu ersetzen. Spätestens mit Ablauf von 5 Jahren nach Erlassung des vorläufigen Hauptveranlagungsbescheides gilt der Vorbehalt als aufgehoben und der bisher vorläufige Hauptveranlagungsbescheid wird endgültig.

Nachveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages

§ 14. (1) Die Steuermessbeträge und der einheitliche Steuermessbetrag sind vom zuständigen Finanzamt (§ 10) nachträglich festzusetzen (Nachveranlagung), wenn zum Hauptveranlagungsstichtag für den ganzen Grundbuchskörper eine Ausnahme von der Besteuerung bestanden hat und diese nunmehr zur Gänze oder nur hinsichtlich einzelner Grundstücke des Grundbuchskörpers beziehungsweise einzelner Benützungsabschnitte wegfällt und eine Hauptveranlagung gemäß § 13 Abs. 1 letzter Satz unterblieben ist.

(2) Der Nachveranlagung sind die Verhältnisse zugrunde zu legen, wie sie am Ersten des Kalendermonats (Nachveranlagungsstichtag) bestanden haben, der auf den Kalendermonat folgt, in dem das die Nachveranlagung auslösende Ereignis eingetreten ist.

(3) Auf die Nachveranlagung sind die Bestimmungen des § 13 Abs. 1 entsprechend anzuwenden.

Neuveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages

§ 15. (1) Das zuständige Finanzamt (§ 10) hat einen neuen einheitlichen Steuermessbescheid zu erlassen (Neuveranlagung), wenn sich ein Spruchbestandteil des bisher maßgeblichen einheitlichen Steuermessbescheides (z. B. Hauptveranlagungsbescheid, Nachveranlagungsbescheid, Neuveranlagungsbescheid, Wertveranlagungsbescheid, Berichtigungsbescheid, Berufungsvorentscheidung, Berufungsentscheidung, im Zuge einer Wiederaufnahme des Verfahrens) nachträglich ändert, wie insbesondere bei

1. Änderung des Namens oder der Person des Eigentümers beziehungsweise der Eigentümerin (z. B. in den Fällen einer Heirat, Adoption, des Todes, einer Grundstücksveräußerung, Schenkung, Änderung der Firma etwa im Zuge einer Fusion, Umwandlung oder Einbringung in ein anderes Unternehmen),
2. Änderung der Eigentumsverhältnisse, wodurch aus Alleineigentum Miteigentum oder aus Miteigentum Alleineigentum entsteht,
3. Änderung der Grundbuchseinlagezahl oder Katastralgemeinde,
4. Änderung der Grundstücksnummer,
5. grundbücherlicher Ab- und Zuschreibung von einzelnen Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen,
6. Änderung eines Flächenausmaßes,
7. Änderung einer Benützungsart,
8. Änderung einer Zonenzuordnung,
9. Änderung einer Steuermesszahl.,
10. Eintritt oder Wegfall einer Ausnahme von der Besteuerung für den ganzen Grundbuchkörper oder für einzelne Grundstücke des Grundbuchkörpers beziehungsweise einzelne Benützungsabschnitte,
11. Löschung der Grundbuchseinlage (§ 3 Abs. 3 GBG. 1955) oder Eisenbahneinlage (§ 45 EisBG).

(2) Der Neuveranlagung sind die Verhältnisse zugrunde zu legen, wie sie am Ersten des Kalendermonats (Neuveranlagungsstichtag) bestanden haben, der auf den Kalendermonat folgt, in dem das die Neuveranlagung auslösende Ereignis eingetreten ist.

(3) Auf die Neuveranlagung sind die Bestimmungen des § 13 entsprechend anzuwenden.

Wertveranlagung des einheitlichen Steuermessbetrages

§ 16. (1) Weist der Steuerschuldner (§ 4) nach, dass der sich anlässlich der Hauptveranlagung, der Nachveranlagung oder einer Neuveranlagung für einen Grundbuchkörper ergebende einheitliche Steuermessbetrag 0,2 vH seines Verkehrswertes im Sinne des § 2 Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) übersteigt, ist auf seinen Antrag hin der einheitliche Steuermessbetrag für diesen Grundbuchkörper mit 0,2 vH seines Verkehrswertes pro Kalenderjahr festzusetzen.

zen. Ein solcher Antrag kann nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des im Wege der Haupt-, Nach- oder Neuveranlagung ergangenen einheitlichen Steuermessbescheides gestellt werden.

(2) Auf die Wertveranlagung sind die Bestimmungen der §§ 13 bis 15 entsprechend anzuwenden, je nachdem, ob die Wertveranlagung im Zuge der Haupt-, Nach- oder einer Neuveranlagung erfolgt.

Beistandspflichten

§ 17. (1) Das zuständige Finanzamt (§ 10) ist für Zwecke der Grundsteuer berechtigt, Einsicht in die Grundbuchmappe (§ 3 Allg. GAG), in die Grundstücksdatenbank (§ 2 Abs. 1 GUG), in die Hilfsverzeichnisse (§ 4 Abs. 2 GUG) wie Grundstücksverzeichnis (§ 4 Abs. 2 GUG in Verbindung mit § 9 Abs. 3 VermG), Anschriftenverzeichnis (§ 4 Abs. 1 GUG), Adressregister (§ 9a VermG) und Personenverzeichnis (§ 4 Abs. 2 GUG), in die Katastralmappe (§ 11 Abs. 3 VermG) und in die Urkundendatenbank (§ 2 Abs. 4 GUG) sowie in die Eisenbahnbücher (§§ 1 und 3 EisBG, § 2 EisBV), Eisenbahnkarten (§ 19 Abs. 2 Z. 2 und § 34 Abs. 4 EisBG, § 2 und § 16 EisBV) und Verzeichnisse der Eisenbahngrundstücke (§ 34 Abs. 2 EisBG, § 15 EisBV) – auch auf automationsunterstütztem Weg durch Abfrage (§ 6 GUG) – zu nehmen.

(2) Das Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen hat jedem zuständigen Finanzamt (§ 10), soweit dies technisch möglich ist, eine automationsunterstützt erstellte Liste aller sich auf seinen Zuständigkeitsbereich beziehenden Grundbuchseinlagezahlen in aufsteigender Reihenfolge, getrennt nach den einzelnen Katastralgemeinden, zu übermitteln.

(3) Die Baubehörden 1. Instanz sind verpflichtet, den zuständigen Finanzämtern (§ 10) ungeachtet einer bestehenden Verschwiegenheitspflicht jene Daten zur Verfügung zu stellen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 7 in Verbindung mit § 9 erforderlich sind, und Einsicht in die diesbezüglichen baubehördlichen Akten zu gewähren.

III. Abschnitt

Erhebungsberechtigte Gemeinde, Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages, Wirkung gegen Rechts- und Besitznachfolger, Fälligkeiten und Grundsteuergebarung

Erhebungsberechtigte Gemeinde

§ 18. (1) Für die Erhebung und Verwaltung der Grundsteuer ist die Gemeinde beziehungsweise deren Gesamtrechtsnachfolgerin (z. B. bei Gemeindezusammenlegungen) zuständig, auf deren Gemeindegebiet die einen Grundbuchkörper bildenden Grundstücke gelegen sind, für die die Grundsteuer zu erheben ist (erhebungsberechtigte Gemeinde).

(2) Die in diesem Bundesgesetz geregelten Aufgaben der Gemeinden sind solche des eigenen Wirkungsbereiches.

Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages

§ 19. (1) Der Grundsteuerjahresbetrag ist von der Gemeinde auf der Grundlage des im Wege der Haupt-, Nach-, Neu- oder Wertveranlagung ergangenen einheitlichen Steuermessbescheides mit einem Hundertsatz (Hebesatz) des einheitlichen Steuermessbetrages (der Steuermessbeträge) für den Grundbuchskörper zu berechnen und mit abgeleitetem Abgabebescheid festzusetzen, sofern und soweit die Gemeinde von dem ihr durch das jeweils geltende Finanzausgleichsgesetz diesbezüglich eingeräumten freien Beschlussrecht Gebrauch gemacht hat.

(2) Die Hebesätze können für die im § 9 Abs. 1 vorgesehenen Grundstücks-kategorien (Benüt-zungsarten und Unterteilungen) – auch zeitlich begrenzt – unterschiedlich sein.

(3) Die Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages gilt auch für die folgenden Kalenderjahre bis ausgehend von einem neuen einheitlichen Steuermessbescheid (Grundlagenbescheid) ein neuer Grundsteuerbescheid (abgeleiteter Abgabebescheid) ergeht.

(4) Der Eintritt der Verjährung steht einer Festsetzung der Grundsteuer nicht entgegen, wenn die Grundsteuerfestsetzung

1. in einer Berufungsentscheidung zu erfolgen hat oder
2. unmittelbar oder mittelbar von der Erledigung einer Berufung oder eines Antrags auf Wertveranlagung (§ 16) abhängt oder
3. wenn ein Grundsteuerbescheid von einem einheitlichen Steuermessbescheid abzuleiten ist und der abgeleitete Grundsteuerbescheid innerhalb der für die Grundsteuer maßgeblichen Verjährungsfrist, gerechnet ab Ablauf des Jahres, in dem dieser einheitliche Steuermessbescheid erlassen wurde, ergeht.

Wirkung gegen Rechts- und Besitznachfolger

§ 20. Ein Grundsteuerbescheid wirkt auch gegen den oder die Rechtsnachfolger, auf den/ die der Steuergegenstand nach dem Veranlagungstichtag übergegangen ist oder übergeht. Gleiches gilt bei Nachfolge im Besitz.

Fälligkeiten

§ 21. (1) Der Grundsteuerjahresbetrag wird, wenn er 200 Euro nicht übersteigt, am 15. Februar eines jeden Jahres zur Gänze, ansonsten zu je einem Viertel am 15. Februar, 15. Mai, 15. August und 15. November eines jeden Jahres fällig. Ändert sich die Jahressteuerschuld im Laufe eines Kalenderjahres, so bleiben bereits fällig gewordene Vierteljahresbeträge unverändert. Dies gilt auch für einen Vierteljahresbetrag, der innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe eines die Jahressteuerschuld ändernden Bescheides fällig wird, wenn es durch den ändernden Bescheid zu einer Erhöhung der Jahressteuerschuld kommt. Führt der Unter-

schiedsbetrag zu einer Nachforderung, ist der Nachforderungsbetrag mit Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des die Nachforderung auslösenden Bescheides fällig. Führt der Unterschiedsbetrag zu einem Guthaben, ist das Guthaben sofort gutzuschreiben. Der Unterschiedsbetrag ist die Differenz zwischen der Summe der von der Änderung nicht berührten Beträge und der Summe jener Beträge, die sich unter Zugrundelegung der neu festgesetzten Jahressteuerschuld zu den gleichen Terminen ergibt.

(2) Ist ein einheitlicher Steuermessbescheid im Wege einer Nachveranlagung (§ 14) ergangen, ist für die ab dem Nachveranlagungstichtag verbleibenden restlichen Kalendermonate des Nachveranlagungsjahres die Grundsteuer mit je einem Zwölftel der Jahressteuerschuld zu erheben.

(3) Tritt im Laufe eines Kalenderjahres eine Ausnahme von der Besteuerung für den ganzen Grundbuchskörper ein, ist die Grundsteuer für die Kalendermonate bis zum Ablauf des Kalendermonats des Erlöschens des Abgabensanspruches (§ 3 Abs. 2) mit je einem Zwölftel der Jahressteuerschuld zu erheben. Ein sich daraus gegenüber den bisherigen Jahresfälligkeiten ergebender Differenzbetrag ist bescheidmäßig nachzufordern beziehungsweise gutzuschreiben.

Grundsteuergebarung

§ 22. Bei der Grundsteuer und den zu ihr zu erhebenden Nebenansprüchen ist die Gebarung (Lastschriften, Zahlungen und alle sonstigen ohne Rücksicht aus welchem Anlass entstandenen Gutschriften) für jeden Steuerschuldner (§ 4), bei Gesamtschuldverhältnissen für die Gesamtheit der zur Zahlung Verpflichteten, und jeden einzelnen Grundbuchskörper in laufender Rechnung, jedoch abgedontert von anderen Abgaben, zu verbuchen.

IV. Abschnitt

Übergangs- und Schlussbestimmungen

Umstellung langfristiger Verträge

§ 23. Beruht eine ab dem 1. Jänner 2009 zu erbringende Leistung auf einem Vertrag (z. B. Miet-, Pacht-, Nutzungs-, Baurechts-, Servituts- oder Gestattungsvertrag), der vor diesem Zeitpunkt geschlossen worden ist, so kann, falls auf Grund dieses Bundesgesetzes eine Mehr- oder Minderbelastung an Grundsteuer eintritt oder künftig eintreten wird (z. B. bei einer Änderung des einheitlichen Steuermessbetrages oder des Hebesatzes), der eine Vertragsteil von dem anderen einen angemessenen Ausgleich verlangen, sofern die Parteien nicht ausdrücklich oder schlüssig etwas anderes vereinbart haben oder auch bei Kenntnis der Änderung der Grundsteuerbelastung nichts anderes vereinbart hätten.

Verweisung auf andere Bundesgesetze

§ 24. Soweit in diesem Bundesgesetz auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, sind diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden.

Zeitlicher Anwendungsbereich des Grundsteuergesetzes 2008

§ 25. Die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes sind erstmals auf Zeiträume ab dem 1. Jänner 2009 anzuwenden.

Zeitlicher Anwendungsbereich des Grundsteuergesetzes 1955

§ 26. (1) Die Bestimmungen des Grundsteuergesetzes 1955 sind auf Zeiträume bis einschließlich 31. Dezember 2008 anzuwenden, jedoch mit der Maßgabe, dass darüber hinausgehend die Bestimmungen betreffend die Entrichtung von Vorauszahlungen auch noch auf Zeiträume ab dem 1. Jänner 2009 bis zur Bekanntgabe des Hauptveranlagungsbescheides gemäß § 13 weiterhin anzuwenden sind.

(2) Mit der Bekanntgabe des Hauptveranlagungsbescheides gemäß § 13 sind die dem Steuerschuldner (§ 9 Grundsteuergesetz 1955) bis dahin für Zeiträume ab dem 1. Jänner 2009 gemäß dem Grundsteuergesetz 1955 angelasteten Vorauszahlungen gutzuschreiben.

Vollziehung

§ 27. (1) Mit der Vollziehung des § 17 Abs. 2 ist der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit betraut.

(2) Mit der Vollziehung des § 23 ist der Bundesminister für Justiz betraut.

(3) Mit der Vollziehung der übrigen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes ist der Bundesminister für Finanzen betraut.

8. Entwurf des Bescheidspruches (KDZ-Modell)

Einheitlicher Grundsteuermessbescheid

Hauptveranlagung zum 1. Jänner 2009

Finanzamt:

Aktenzahl: Finanzamtsnummer/Gemeindenummer/Nummer der Katastralgemeinde/

Einlagezahl

Namentliche Bezeichnung der Katastralgemeinde:

Einlagezahl:

Name(n) des Eigentümers bzw. der Miteigentümer:

Bezeichnung der erhebungsberechtigten Gemeinde:

Zone gemäß der Verordnung BGBl. II 2008/...:

| Grundstücksnummer | Benützungsart | m ² -Fläche | Steuermesszahl nach § 9 Abs. 1 GrStG 2008 in Euro pro m ² und Kalenderjahr | Steuermessbetrag in Euro pro Kalenderjahr |
|--|----------------------|------------------------|---|---|
| 631/1 | Baufläche | | Z. 1 lit. a | |
| 631/2 | Sonstige Grundfläche | | Z. 8 lit. b | |
| 632 | landw.Grundfläche | | Z. 2 | |
| 633/1 | Gärten | | Z. 3 | |
| 633/2 | Weingärten | | Z. 4 | |
| 634 | Gewässer | | Z. 7 | |
| Der einheitliche Grundsteuermessbetrag des Grundbuchkörpers beträgt ab dem 1. Jänner 2009 pro Kalenderjahr bis zum Ergehen eines neuen einheitlichen Grundsteuermessbescheides | | | | |

9. Erläuterungen zum Entwurf eines Grundsteuergesetzes 2008 (KDZ-Modell)

Einleitung:

Bei der Erstellung des Gesetzesentwurfes war zu berücksichtigen, dass

1. das GrStG sowohl für die Finanzämter als auch für die Gemeinden möglichst sparsam vollziehbar sein muss;
2. das GrStG mit der BAO, den 9 LAOen und dem FAG 2008 kompatibel sein muss, da eine gleichzeitige Aufeinanderabstimmung dieser Gesetze bei 10 gesetzgebenden Körperschaften nicht leicht zu erreichen sein wird. Aus diesem Grund musste eine in diesen Gesetzen schon vorhandene übereinstimmende Terminologie gewählt werden;
3. die Gebäudehöhen flächendeckend für ganz Österreich von der Statistik Austria frühestens 2009, wahrscheinlich aber erst 2010 oder 2011 zur Verfügung gestellt werden können. Das hat zur Folge, dass die Gebäudehöhen für die Bemessungsgrundlagen von den Finanzämtern derzeit nicht herangezogen werden können. Aber selbst wenn die Gebäudehöhen von der Statistik Austria flächendeckend für ganz Österreich zur Verfügung gestellt werden können, bleibt noch abzuwarten, in welcher Form sie abfragbar sein werden, da sie für Zwecke der Grundsteuer nach Grundstücksnummern und Einlagezahlen der Katastralgemeinden abfragbar sein müssen;
4. derzeit völlig offen ist, wann die Nutzflächen flächendeckend für ganz Österreich von der Statistik Austria zur Verfügung gestellt werden können. Dies deshalb, weil die Statistik Austria bei der Nutzflächenerhebung im Rahmen des GWR derzeit vor dem Problem steht, dass die ihr gemeldeten Nutzflächen auf Grund der Begriffsunterschiede in den einzelnen Gesetzen (z.B. BewG im Gegensatz zu MRG, WEG, WGG und ÖNORM) nicht miteinander vergleichbar sind. Dies hat zur Folge, dass die Nutzflächen für die Bemessungsgrundlagen von den Finanzämtern derzeit nicht herangezogen werden können;
5. ohne einer weitgehend automationsunterstützten Abfragemöglichkeit der für die Erlassung der einheitlichen Grundsteuermessbescheide notwendigen Daten die rund 2,200.000 österreichweiten Grundsteuerfälle von den Finanzämtern nicht in einer halbwegs akzeptablen Zeitspanne von etwa maximal 3 Jahren zu erledigen sind. Eine Erhebung der benötigten Daten durch Außendienstmitarbeiter der Finanzämter bei den einzelnen Gemeinden (z.B. Bauämtern) kommt schon wegen der dafür benötigten Zeit sowie den Entfernungen und Verkehrsverbindungen im ländlichen Raum nicht in Betracht, da die Anzahl der pro Tag und Finanzamtsmitarbeiter auf diese Weise erledigbaren Grundsteuerfälle zu gering wäre. Auch aus Kostengründen ist dies nicht möglich;

6. Flächenwidmungspläne für grundsteuerliche Zwecke nicht herangezogen werden können, weil Grundstücke mit 2 oder 3 Flächenwidmungen keine Seltenheit sind und in ländlichen Gebieten mit großen Grundstücken sogar Grundstücke mit 4 bis 6 Flächenwidmungen anzutreffen sind. Weiters kommen auch Zweifachwidmungen auf ein und demselben Grundstück vor, z.B. bei Tallagen, wenn über ein landwirtschaftlich genutztes Grundstück eine Autobahnbrücke führt oder wenn über Gleisanlagen der ÖBB ein Bürogebäude errichtet wurde.

Zu § 1 (Steuergegenstand):

Da es deshalb nahe liegt, die Grundsteuer als flächenbezogene Abgabe zu gestalten, bietet sich hierfür als Steuergegenstand die Anknüpfung an die Grundstücke an.

Um arbeitsaufwendige und kostenintensive Zerlegungsverfahren zu vermeiden, empfiehlt es sich – im Gegensatz zu der bisher im § 1 GrStG 1955 beim inländischen Grundbesitz über § 2 BewG 1955 an die wirtschaftliche Einheit anknüpfenden Grundsteuer, was oftmals zu über Gemeindegrenzen hinaus sich erstreckende mehrgemeindliche wirtschaftliche Einheiten führt –, nunmehr an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff (im Sinne des bürgerlichen Rechts) anzuknüpfen.

Die Zerlegungsverfahren werden dadurch vermieden, dass sich ein Grundstück nie über die Grenze einer Katastralgemeinde erstrecken darf und sich die Grenzen der Katastralgemeinden mit jenen der Sprengel der Bezirksgerichte, der politischen Gemeinden und der politischen Bezirke nicht überschneiden dürfen.

Um an den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff anknüpfen und dabei die automationsunterstützt zur Verfügung stehenden Daten der Grundbuchgerichte und Vermessungsbehörden heranziehen zu können, bedarf es einer genauen Bezeichnung der hierfür in Betracht kommenden gesetzlichen Vorschriften im Grundsteuergesetz selbst, wie dies im Abs. 2 allgemein und im Abs. 3 für Eisenbahngrundstücke vorgesehen ist. Damit werden Auslegungsschwierigkeiten und allenfalls damit verbundene diesbezügliche Rechtsstreitigkeiten im finanzamtlichen Grundsteuermessverfahren von vornherein vermieden. Maßgebend ist das, was im Grundbuch und im Grenzkataster oder im Grundsteuerkataster bzw. im Eisenbahnbuch eingetragen ist. Sollten die dort enthaltenen Eintragungen unrichtig sein, muss darüber nicht vom Finanzamt im Grundsteuermessverfahren entschieden werden, sondern es sind derartige Rechtsstreitigkeiten in dem dafür vorgesehenen gerichtlichen oder vermessungsbehördlichen Verfahren auszutragen und als Vorfragen zu entscheiden. Das Finanzamt braucht in derartigen Fällen nur § 116 bzw. § 303 Abs. 1 lit c iVm Abs. 4 BAO zu beachten.

Um jedoch nicht für jedes einzelne Grundstück einen Grundsteuermessbescheid erlassen zu müssen, ist vorgesehen, die zu einem Grundbuchkörper (=Einlagezahl einer Katastralgemeinde) gehörenden Grundstücke in einem einheitlichen Grundsteuermessbescheid zusammen zu fassen. Dies ist deshalb möglich, weil gemäß § 4

AllgGAG eine Grundbuchseinlage einer Katastralgemeinde nur einen Grundbuchskörper enthält, sodass der Grundbuchskörper über die Einlagezahl und die Bezeichnung der Katastralgemeinde mit Namen und Nummer leicht festzustellen ist (z.B. EZ 57, KG Altenberg 20103).

Gemäß § 3 GBG 1955 ist jeder Grundbuchskörper als ein Ganzes zu behandeln. Sein Umfang kann nur durch die grundbücherliche Ab- und Zuschreibung von einzelnen Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen geändert werden.

Gemäß § 5 Abs. 1 AllgGAG kann ein Grundbuchskörper aus einem oder mehreren Grundstücken bestehen. Grundstücke im Sinne des AllgGAG sind jene Teile einer Katastralgemeinde, die im Zeitpunkt des Inkrafttretens des VermG als solche im Grundsteuerkataster mit einer eigenen Nummer bezeichnet sind oder später durch Grundbuchsbeschluss neu gebildet werden.

Gemäß § 5 Abs. 2 AllgGAG können mehrere Grundstücke zu einem Grundbuchskörper nur dann vereinigt werden, wenn zwischen ihnen weder in den Eigentumsverhältnissen noch in der Belastung eine Verschiedenheit besteht oder wenn gleichzeitig mit der Vereinigung die Beseitigung der entgegenstehenden Hindernisse bewirkt wird. Mit Zustimmung des Eigentümers können aber gemäß § 5 Abs. 3 AllgGAG ein unbelastetes Grundstück mit einem belasteten sowie ein weniger belastetes mit einem mehr belasteten Grundstück zu einem Grundbuchskörper vereinigt werden, wenn die auf dem ersteren haftenden Lasten auch auf dem zweiten, und zwar in derselben Reihenfolge, haften.

Wesentlich ist somit, dass die zu einem Grundbuchskörper gehörenden Grundstücke immer denselben Eigentümer bzw. dieselben Miteigentümer haben, womit auch der Steuerschuldner vorgegeben ist.

Gleiches gilt für Eisenbahngrundstücke, nur dass hier die zu einer Grundeinlage gehörenden Grundstücke mit den zu ihren Teileinlagen gehörenden und in derselben Katastralgemeinde gelegenen Grundstücke in einem einheitlichen Grundsteuermessbescheid zu einem grundsteuerlichen Grundbuchskörper zusammengefasst werden.

Zu § 2 (Ausnahmen von der Besteuerung):

Zu Absatz 1:

Abs. 1 enthält die Ausnahmen, die sich aus internationalen, supranationalen (z.B. EU) und bilateralen zwischenstaatlichen Abkommen ergeben. Ob sich daraus eine vollständige oder teilweise Grundsteuerbefreiung oder nur eine Grundsteuerermäßigung ergibt, hängt vom Inhalt dieser Abkommen und der zu übenden Gegenseitigkeit ab.

Eine aufgrund von völkerrechtlichen Verträgen sowie internationalen und supranationalen Abkommen bestehende Ausnahme von der Besteuerung kann allerdings nur Platz greifen, wenn der ausländische Staat bzw. die internationale oder supranationale Organisation selbst Eigentümer(in) des Grundstücks ist, nicht aber, wenn er(sie) das Grundstück nur gemietet hat,

da Steuerschuldner der Grundsteuer gemäß § 4 immer nur der zivilrechtliche Grundstückseigentümer und nicht etwa ein Mieter sein kann.

Anzumerken ist, dass sich die bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen von wenigen Ausnahmen abgesehen in der Regel auch auf die Grundsteuer erstrecken, wengleich sich diese Abkommen dem Art. 22 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens entsprechend bei der Grundsteuer derzeit auf die Zuteilung des Besteuerungsrechtes beschränken.

Zu Absatz 2:

Da die Grundsteuer im Unternehmensbereich ein Kostenfaktor ist, auch wenn sie als Betriebsausgabe oder Werbungskosten bei der Einkommensbesteuerung abgezogen werden kann, hat jeder, der unternehmerische Leistungen (Verkauf von Waren oder Erbringung von Dienstleistungen) im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet und dafür (z.B. im Rahmen seines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, Gewerbebetriebes oder wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, seiner Vermietung oder Nutzungsüberlassung) ein in seinem Eigentum stehendes Grundstück verwendet, für das Grundsteuer zu entrichten ist, einen Wettbewerbsnachteil gegenüber jenen natürlichen oder juristischen Personen, die gleiche oder ähnliche unternehmerische Leistungen anbieten, aber mit ihren dafür benützten Grundstücken von der Grundsteuer befreit sind und damit einen Wettbewerbsvorteil haben, da sie ihre Leistungen billiger anbieten können.

Dies würde dem Gleichheitsgrundsatz, insbesondere der Wettbewerbsgleichheit widersprechen und erscheint verfassungswidrig, weil diskriminierend.

Aus diesem Grund wurden die Befreiungstatbestände so eingegrenzt und legislatisch gefasst, dass eine Diskriminierung grundsteuerpflichtiger Eigentümer gegenüber grundsteuerbefreiter Eigentümer möglichst vermieden wird.

Außerdem galt es zu vermeiden, dass z.B. ein Mieter mit einer die Grundsteuer enthaltenden Betriebskostenabrechnung gegenüber einem Mieter, dessen Betriebskostenabrechnung keine Grundsteuer enthält, weil für das von diesem Mieter benützte Grundstück eine Befreiung gilt, einen oder womöglich alle Befreiungstatbestände des Abs. 2 beim VfGH zu Fall bringt (siehe als Musterbeispiel dafür die Aufhebung der ÖBB-Befreiung bei der Kommunalsteuer durch das VfGH-Erkenntnis vom 12.4.1997, G 400/96 und G 44/97) und der Bund (nicht die Gemeinden) sich vor dem VfGH für die Befreiungen rechtfertigen muss.

Nach Abs. 2 Z. 1 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder) im Alleineigentum einer Gebietskörperschaft stehen und ein öffentliches Gut im Sinne des § 287 ABGB oder ein Gemeindegut im Sinne des § 288 ABGB bilden, wenn die Benützung nicht über den Gemeingebrauch hinausgeht oder eine darüber hinausgehende Sondernutzung unentgeltlich ist.

Gemäß § 287 ABGB heißen Sachen, die allen Mitgliedern des Staates nur zum Gebrauch gestattet werden, als: Landstraßen, Ströme, Flüsse, ein allgemeines oder öffentliches Gut.

Gemäß § 288 ABGB machen auf gleiche Weise Sachen, welche nach der Landesverfassung zum Gebrauch eines jeden Mitgliedes einer Gemeinde dienen, das Gemeindegut aus.

Der Charakter eines öffentlichen Gutes (Gemeindegutes) liegt darin, dass es dem Gemeingebrauch offen steht. Solche Sachen dürfen von jedermann ihrer Zweckbestimmung gemäß oder, wenn eine Zweckbestimmung fehlt oder zweifelhaft ist, in der üblichen Weise benützt und verwendet werden. Der Gemeingebrauch an einem öffentlichen Gut (Gemeindegut) wird durch gesetzliche, ordnungsmäßige oder verwaltungsbehördliche Widmung bestimmt, etwa für die Bundesstraßen im Bundesstraßengesetz, wonach die Benützung der unmittelbar dem Verkehr dienenden Flächen der in den Anhängen zu diesem Gesetz genannten Straßen im Rahmen der straßenpolizeilichen und kraftfahrrechtlichen Vorschriften jedermann zusteht.

Streitigkeiten über Eigentum, Besitz, Servituten usw. sind im ordentlichen Rechtsweg vor den Gerichten auszutragen, wogegen Streitigkeiten über Bestand und Umfang des Gemeingebrauchs im Verwaltungsweg vor den Verwaltungsbehörden auszutragen sind, die auch über den Schutz und die Ausübung des Gemeingebrauchs zu entscheiden haben.

Bedarf etwa die Benützung einer Straße einer behördlichen Genehmigung oder ist sie nur mit Zustimmung des Eigentümers möglich, dann ist die Benützung nicht Ausfluss des Gemeingebrauchs.

Der Gemeingebrauch ist unentgeltlich.

Geht die Benützung eines öffentlichen Gutes (Gemeindegutes) über den Gemeingebrauch hinaus, liegt eine Sondernutzung vor. Die Sondernutzung kann sowohl qualitätsmäßig als auch quantitätsmäßig vom Gemeingebrauch abweichen. Eine Sondernutzung, die über das gesetzliche oder übliche Ausmaß (quantitätsmäßig) hinausgeht, würde etwa vorliegen, wenn eine Straße durch besonders schwere Fahrzeuge (verbunden mit einer außerordentlichen Abnützung des Straßenkörpers) benützt wird, da hier eine vom Gemeingebrauch umfasste Sache zwar widmungsgemäß benützt wird, jedoch das gesetzlich zulässige oder übliche Ausmaß überschritten wird.

Die Sondernutzung kann aber auch in einer vom Gemeingebrauch (qualitätsmäßig) abweichenden Art der Nutzung bestehen. Eine solche Sondernutzung würde etwa vorliegen, wenn ein Gastwirt den Gehsteig oder einen Straßenteil zur Aufstellung eines „Schanigartens“ benützt. Hier besteht die Nutzung in einer anderen Art als jener, die durch Widmung dem Gemeingebrauch eröffnet wurde (z.B. für sportliche Veranstaltungen, gewerbliche Tätigkeiten, Aufstellung von Reklametafeln auf Bundes-, Landes- oder Gemeindestraßen).

Da die Sondernutzung über den Gemeingebrauch hinausgeht, bedarf sie einer Bewilligung. Ob diese Bewilligung in der Form eines privatrechtlichen Vertrages (z.B. Miet- oder Pachtvertrag) oder durch eine öffentlich rechtliche Befugnis erlangt wird, hängt von den in Betracht kommenden Rechtsvorschriften ab. Was die Dauer der Sondernutzung anlangt, kann diese eine bloß vorübergehende, widerrufbare oder zeitlich beschränkte

Gebrauchserlaubnis (z.B. für das Aufstellen eines Baugerüsts auf Straßengrund) oder eine zeitlich unbeschränkt, nicht frei widerrufliche Bewilligung sein.

Im Gegensatz zum Gemeingebrauch, der immer unentgeltlich ist, können Sondernutzungsrechte entgeltlich sein, wobei nach der Rechtsgrundlage zu unterscheiden ist. Beruht die Sondernutzung auf einer privatrechtlichen Vereinbarung, so steht es dem Eigentümer der Sache, an der die Sondernutzung eingeräumt wird, wie jedem Privaten frei, ein Entgelt zu verlangen. Beruht die Sondernutzung auf einem Bescheid, so hängt es von den Rechtsvorschriften ab, ob diese die Unentgeltlichkeit der Sondernutzung vorsehen oder, ob sie eine Beitragsleistung vorsehen oder für zulässig erklären.

Letzterenfalls kann ein Entgelt für die Sondernutzung vorgeschrieben werden. Hierbei handelt es sich um eine vom Sondernutzungsberechtigten zu zahlende Gebühr, zu deren Erhebung der Rechtsträger aufgrund öffentlich rechtlicher Vorschriften berechtigt ist.

Zum Gemeingebrauch und den Sondernutzungsrechten siehe auch Autoniolli, Allgemeines Verwaltungsrecht, Manz Verlag 1954, Seite 249 bis 251, und Autoniolli-Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag 1996, Seite 699 bis 708.

Nach der Bestimmung des Abs. 2 Z. 1 sind daher z.B. mautpflichtige Bundesstraßen (Mautstrecken) von der Grundsteuer nicht ausgenommen (zu den Details siehe das Bundesstraßenfinanzierungsgesetz 1996 - BStFG 1996, das Bundesstraßen-Mautgesetz 2002 – BStMG und die Mautstreckenausnahmeverordnung).

Bezüglich des vom Bund der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs Aktiengesellschaft an allen Bestandteilen bestehender und künftig zu errichtender Bundesstraßen gemäß den §§ 509 ff ABGB eingeräumten Fruchtgenussrechtes und des dafür an den Bund zu entrichtenden Entgeltes siehe das ASFINAG-Ermächtigungsgesetz 1997.

So sind in der Bilanz der Autobahnen- und Schnellstraßen-Finanzierungs Aktiengesellschaft zum 31.12.2006 die Fruchtgenussrechte mit EUR 9.415.277.568,61 und die Anzahlungen für Fruchtgenussrechte mit EUR 890.837.258,22 ausgewiesen.

In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Geschäftsjahr 2006 sind die Mauterlöse mit EUR 115.007.296,10, die Vignettenerlöse mit EUR 310.098.853,92 und die LKW-Mauterlöse mit EUR 825.179.672,72 ausgewiesen. Der Jahresüberschuss für das Geschäftsjahr 2006 betrug EUR 304.809.909,88.

Zwar dürfen nach der Grundsatzbestimmung des § 12 Abs. 3 AFINAG-Gesetz die aufgrund von bundesgesetzlichen Bestimmungen und aufgrund des Rechtes der Fruchtnießung eingehobenen Mauten, Benützungsgebühren oder Abgaben für die Benützung von Bundesstraßen nicht mit landesgesetzlich geregelten Abgaben belastet werden, doch kann dies für die Grundsteuer allein schon deshalb nicht gelten, weil sie eine bundesgesetzlich geregelte Abgabe ist, aber auch deshalb nicht, weil die Grundsteuer die Grundstücke und nicht die aus einer Grundstücksfruchtnießung erzielten Mauten, Benützungsgebühren und

Abgaben belastet. Aus einer Grundstücksfruchtnießung erzielte Mauten, Benützungsgebühren und Abgaben können von der Grundsteuer nur sofern indirekt berührt sein, als die Grundsteuer in die Kalkulation der Mauten, Benützungsgebühren und Abgaben eingeht.

Gleiches gilt für die Grundsatzbestimmung des § 12 Abs. 2 des Bundesgesetzes betreffend Maßnahmen im Bereich der Bundesstraßengesellschaften, nach der aufgrund von bundesgesetzlichen Bestimmungen eingehobene Entgelte oder Abgaben für die Benützung von Bundesstraßen nicht mit landesgesetzlich geregelten Abgaben belastet werden dürfen.

Im Falle einer kommerziellen Nutzung des öffentlichen Gutes (Gemeindegutes) erschiene es daher nicht angebracht, dafür eine Ausnahme von der Besteuerung zu gewähren, da hiefür mit Rücksicht auf die Grundsteuerpflicht von Privatstraßen und privaten Grundstücksflächen, die etwa ebenfalls für Veranstaltungen, gewerbliche Tätigkeiten, das Aufstellen von Reklametafeln oder als Parkplätze genutzt werden, kein sachlicher Rechtfertigungsgrund erkennbar wäre.

Nach Abs. 2 Z. 2 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar (also nicht etwa über ausgegliederte Kapitalgesellschaften) der Hoheitsverwaltung dieser Gebietskörperschaft (also nicht etwa einer anderen Gebietskörperschaft) dienen.

Was unter Hoheitsverwaltung zu verstehen ist, lässt sich der Lehre (siehe z.B. Walter Antonioli, Allgemeines Verwaltungsrecht, Manz Verlag 1954, Seite 9 ff; Antonioli-Koja, Allgemeines Verwaltungsrecht, 3. Auflage, Manz Verlag 1996, Seite 21 ff; Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Verwaltungsverfahrensrechts, 8. Auflage, Manz Verlag 2003, Seite 28, Rz 58; Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 10. Auflage, Manz Verlag 2007, Seite 295, Rz 588 und Seite 584, Rz 1267; Koziol-Welser, Grundriss des Bürgerlichen Rechts, Band I, 13. Auflage, Manz Verlag 2006, Seite 288) und der dort zitierten Rechtsprechung entnehmen.

Eine Überlassung von solchen Grundstücken zu Zwecken, die nicht ausschließlich und unmittelbar der Hoheitsverwaltung dieser Gebietskörperschaft dienen (z.B. die Überlassung des Festsaaes eines Rathauses an einen Pensionistenverband für eine Festveranstaltung zur Ehrung von Verbandsmitgliedern) lässt die Grundsteuerbefreiung dann nicht verloren gehen, wenn die Überlassung nur gelegentlich (also nicht regelmäßig) und zeitlich begrenzt (also etwa nur für wenige Stunden) und nur an andere Körperschaften des öffentlichen Rechts oder an gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Rechtsträger im Sinne der §§ 34 ff BAO erfolgt und dafür auch keine irgendwie geartete geldwerte Gegenleistung erbracht wird. Es kommt daher als steuerunschädlicher Benützungstitel nur der Leihvertrag im Sinne des § 971 ABGB in Betracht.

Nach Abs. 2 Z. 3 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft stehen und öffentliches Wassergut im Sinne der §§ 287 und 288 ABGB in Verbindung mit § 4 WRG 1959 sind, wenn die Benützung nicht über den Gemeingebrauch hinausgeht oder eine darüber hinausgehende Sondernutzung unentgeltlich ist.

Zu dem Begriff des öffentlichen Gutes im Sinne des § 287 ABGB und des Gemeindegutes im Sinne des § 288 ABGB siehe die Ausführungen unter der vorstehenden Ziffer 1.

Öffentliches Wassergut sind nach § 4 Abs. 1 WRG 1959 wasserführende und verlassene Bette öffentlicher Gewässer sowie deren Hochwasserabflussgebiete gemäß § 38 Abs. 3 WRG 1959, wenn der Bund als Eigentümer in den öffentlichen Büchern eingetragen ist. Sie gelten aber bis zum Beweis des Gegenteils auch dann als öffentliches Wassergut, wenn sie wegen ihrer Eigenschaft als öffentliches Gut in kein öffentliches Buch aufgenommen sind oder in den öffentlichen Büchern ihre Eigenschaft als öffentliches Gut zwar gemäß § 12 AllgGAG ersichtlich gemacht, aber kein Eigentümer eingetragen ist.

Was unter öffentlichen Gewässern zu verstehen ist, ist im § 2 WRG 1959 geregelt in Verbindung mit dem im dazugehörigen Anhang A namentlich aufgezählten Strömen, Flüssen, Bächen und Seen mit allen ihren Armen, Seitenkanälen und Verzweigungen.

Flächen gemäß § 4 Abs. 1 WRG 1959, die die Österreichische Bundesforste AG im eigenen und fremden Namen verwaltet, sind gemäß Abs. 3a leg.cit. nicht öffentliches Wassergut.

Zum Gemeingebrauch an einem öffentlichen Gut (Gemeindegut) im Allgemeinen siehe die Ausführungen unter der vorstehenden Ziffer 1.

Gemäß § 5 Abs. 1 WRG 1959 ist die Benutzung der öffentlichen Gewässer innerhalb der durch die Gesetze gezogenen Schranken jedermann gestattet.

Der Gemeingebrauch speziell an öffentlichen Gewässern ist im § 8 Abs. 1 WRG 1959 geregelt und unentgeltlich.

Geht die Benützung eines öffentlichen Wassergutes über den Gemeingebrauch hinaus, liegt eine Sondernutzung vor. Jede über den Gemeingebrauch hinausgehende Benutzung der öffentlichen Gewässer bedarf nach § 9 Abs. 1 WRG 1959 einer auch in das Wasserbuch einzutragenden Bewilligung der Wasserrechtsbehörde und ist daher für die Finanzämter leicht feststellbar, da in dieser Bewilligung gemäß § 11 Abs. 1 WRG 1959 jedenfalls der Ort, das Maß und die Art der Wasserbenutzung zu bestimmen sind.

Für die Benutzung der Gewässer zur Schiff- und Floßfahrt, für Überfuhranlagen und zur Holztrift gelten besondere Bestimmungen, doch bedarf die Errichtung von Überfuhranlagen und die Holztrift jedenfalls auch einer wasserrechtlichen Bewilligung.

Gemäß § 21 WRG 1959 ist die Bewilligung zur Benutzung eines Gewässers zu befristen. Die Frist darf bei Wasserentnahmen für Bewässerungszwecke 10 Jahre, ansonsten 90 Jahre nicht überschreiten, wobei die Möglichkeit einer Wiederverleihung besteht.

Gemäß § 22 WRG 1959 ist bei nicht ortsfesten Wasserbenutzungsanlagen die Bewilligung auf die Person des Wasserberechtigten beschränkt; bei allen anderen Wasserbenutzungsrechten ist Wasserberechtigter der jeweilige Eigentümer der Betriebsanlage oder Liegenschaft, mit der diese Rechte verbunden sind. Wasserbenutzungsrechte sind kein Gegenstand grundbücherlicher Eintragung.

Solch eine Sondernutzung gewährende Wasserbenutzungsrechte gibt es neben den schon erwähnten z.B. auch im Zusammenhang mit Wasserkraftanlagen, Stau- und Wasserführungsanlagen, Talsperren, Speichern, Flusskraftwerken und der Gewinnung von Sand und Kies mit besonderen Vorrichtungen.

Auch die Benutzung von Gewässern für Zwecke der Luftfahrt, insbesondere für Wasserflugplätze, Bodeneinrichtungen oder Flugsicherungsanlagen unterliegt den Bestimmungen des WRG 1959 (siehe § 128 WRG 1959).

Gemäß § 124 Abs. 1 WRG 1959 hat der Landeshauptmann für jeden Verwaltungsbezirk ein Wasserbuch als öffentliches Register zu führen. Darin sind die im Bezirk bestehenden und aufgrund oder in Mitwirkung wasserrechtlicher Bestimmungen neu verliehenen Wasserrechte nach Maßgabe der Abs. 2 bis 5 und des § 125 WRG 1959 ersichtlich zu machen.

Die Einsichtnahme in das Wasserbuch sowie die Abschriftnahme ist gemäß § 126 WRG 1959 jedermann nach Maßgabe bestehender gesetzlicher Beschränkungen insbesondere des Umweltinformationsgesetzes (UIG) sowie des Datenschutzgesetzes (DSG 2000) gestattet.

Was die Einrichtung und Führung des Wasserbuchs anlangt, ist auf die Wasserbuchverordnung, BGBl. Nr. 201/1948 idF BGBl. Nr. 42/1949 und BGBl. Nr. 228/1956, hinzuweisen.

Bezüglich der Begründung von Zwangsrechten durch Bescheid der Wasserrechtsbehörde (z.B. Enteignung, Verpflichtung zur Duldung von Vorarbeiten für Wasseranlagen, Einräumung von Dienstbarkeiten, Verpflichtung zur Duldung des Betretens und der Benutzung fremder Grundstücke) und die dafür zu leistenden angemessenen Entschädigungen, wenn eine gütliche Übereinkunft zwischen den Beteiligten nicht erzielt werden kann, siehe die §§ 60 ff und die §§ 117 und 118 WRG 1959.

Bezüglich der Entgeltlichkeit der Wasserbenutzungsrechte als Sondernutzungsrechte am öffentlichen Wassergut siehe auch die entsprechenden Ausführungen zum öffentlichen Gut (Gemeindgut) unter der vorstehenden Ziffer 1.

Im Falle der kommerziellen Nutzung des öffentlichen Wassergutes erschiene es daher nicht angebracht, dafür eine Ausnahme von der Besteuerung zu gewähren, da hiefür mit Rücksicht auf die Grundsteuerpflicht der Privatgewässer (siehe § 2 Abs. 1 lit. c und Abs. 2 sowie § 3 WRG

1959) wie auch privater Seen (z.B. Mondsee) kein sachlicher Rechtfertigungsgrund erkennbar wäre.

Des Weiteren ist darauf hinzuweisen, dass wenn nach dem Fischereigesetz eines Bundeslandes das Fischereirecht am öffentlichen Wassergut dem Bund zusteht und es ein oder mehrere Eigenreviere umfasst, der Bund nach Maßgabe des jeweiligen Landesfischereigesetzes aus der Verpachtung oder der Ausgabe von Fischereigastkarten Einnahmen erzielen kann (z.B. Pachtzins).

Nach Abs. 2 Z 4 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht über Dritte wie z.B. Treuhänder oder andere Organisationen) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. andere Organisationen) kirchlichen oder religiösen Zwecken dienen.

Diese Ausnahme von der Besteuerung erscheint im Hinblick auf Art. XIII § 4 des Konkordates zwischen dem Heiligen Stuhle und der Republik Österreich, BGBl. Nr. 2/1934, und die vorstehende Ziffer 2 geboten und ist im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz auch für die anderen gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften vorgesehen.

Die Aufzählung der kirchlichen und religiösen Zwecke ist taxativ und im Vergleich zu § 38 Abs. 2 BAO insofern enger, als sich die Ausnahme von der Besteuerung auf jene Grundstücke (samt den darauf befindlichen Gebäuden) beschränkt, die ihrem Wesen nach nur rein kirchlichen und religiösen Zwecken dienen können. Damit sind alle Grundstücke (samt den darauf befindlichen Gebäuden) von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, die anderen oder auch anderen Zwecken (Mischverwendung), wie z.B. geselligen Veranstaltungen, Wohnzwecken oder der Verwaltung des kirchlichen Vermögens dienen können, da ansonsten eine Gleichheitswidrigkeit im Verhältnis zu jenen Rechtsträgern entstehen kann, die gleiche oder ähnliche Leistungen erbringen und mit ihren dafür benützten Grundstücken nicht befreit sind.

Nach Abs. 2 Z. 5 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder oder andere Rechtsträger oder Organisationen) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft oder eines Rechtsträgers einer gemeinnützigen Rettungsorganisation im Sinne der §§ 34 ff BAO stehen und die ausschließlich und unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. andere Organisationen) dem Rettungswesen dienen.

Die Ausnahme erscheint deshalb angezeigt, weil hier von den Gebietskörperschaften und Rettungsorganisationen (z.B. Rotes Kreuz, Grünes Kreuz, Malteser Hospitaldienst, Johanniter-Unfall-Hilfe, Arbeiter-Samariter-Bund) Rettungstätigkeiten auch dann erbracht werden, wenn dafür kein Entgelt eingehoben werden kann und auch keine Regressansprüche (z.B. gegenüber gesetzlichen Krankenversicherungsträgern) geltend gemacht werden können.

Um welche Art von Rettung (z.B. Krankenwagen, Bergrettung, Wasserrettung, Flugrettung) es sich dabei handelt, ist nicht von Bedeutung.

Nach Abs. 2 Z. 6 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder oder andere Organisationen oder Rechtsträger) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft oder eines Rechtsträgers der Feuerwehr stehen und die ausschließlich und unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. andere Organisationen) dem Feuerwehrwesen dienen.

Was unter Rechtsträgern der Feuerwehr und dem Feuerwehrwesen zu verstehen ist, richtet sich nach den einzelnen Landesfeuerwehrgesetzen.

Die Ausnahme erscheint deshalb angezeigt, weil die Feuerwehr (so wie die Rettung) auch dann ausrücken muss, wenn sie für ihre Leistungen kein Entgelt einheben und sich auch nirgends regressieren kann.

Nach Abs. 2 Z. 7 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder oder andere Organisationen oder Rechtsträger) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft, einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft oder eines gemeinnützigen bzw. mildtätigen Rechtsträgers im Sinne der §§ 34 ff BAO stehen und die ausschließlich und unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. andere Organisationen) dem Betrieb von Pflege- und Siechenheimen dienen.

Der Rechtsträger kann gemeinnützig und/oder nur mildtätig tätig sein.

Beim Betrieb eines Pflege- und Siechenheimes handelt es sich nicht um eine gemeinnützige Tätigkeit im Sinne des § 35 BAO, wie dies z.B. auf einen Kindergarten zutreffen kann, sondern um eine mildtätige Betätigung im Sinne des § 37 BAO.

Nach dieser Vorschrift sind mildtätig (humanitär, wohlütig) solche Zwecke, die darauf gerichtet sind, hilfsbedürftig Personen zu unterstützen. Eine Person kann hilfsbedürftig sein, weil sie entweder kein Geld hat, um ihren Lebensunterhalt zu bestreiten oder, weil sie körperlich oder geistig so behindert ist, dass sie auf fremde Hilfe angewiesen ist. Da hilfsbedürftig sohin nicht gleich hilfsbedürftig ist und um eine Diskussion über die Befreiungswürdigkeit der einzelnen Arten von Hilfsbedürftigkeit zu vermeiden, wurde nur auf die intensivste Form mildtätigen Handelns, die meist auch schon die letzte Phase des menschlichen Daseins betrifft (z.B. Hospizbetreuung), abgestellt.

Von einer Aufnahme gemeinnütziger Zwecke in den Katalog der Ausnahmen von der Besteuerung wurde abgesehen, da sich hier noch deutlicher zeigt, dass gemeinnützig nicht gleich gemeinnützig ist.

Auch hier würde die Aufnahme von Befreiungen für gemeinnützige Zwecke nur eine Diskussion über die Befreiungswürdigkeit der einzelnen im § 35 BAO und auch dort nur beispielsweise aufgezählten gemeinnützigen Zwecke auslösen, die zu keinem befriedigenden

Ergebnis führen kann, weil die einzelnen gemeinnützigen Zwecke zu unterschiedlich und vielfach miteinander nicht vergleichbar sind, um eine dem Gleichheitsgrundsatz gerecht werdende Lösung erreichen zu können.

So kann etwa ein gemeinnütziger Volksbildungs-, Gesangs- oder Sportverein sicher nicht mit einer gemeinnützigen Krankenanstalt verglichen werden. Aber auch eine gemeinnützige Krankenanstalt kann ihrerseits nicht etwa mit einem gemeinnützigen Behindertenheim verglichen werden. So verliert eine Körperschaft, die die Voraussetzungen für eine Begünstigung auf abgabenrechtlichem Gebiet im übrigen erfüllt, wenn sei eine Krankenanstalt betreibt, gemäß § 46 BAO die Gemeinnützigkeit auch dann noch nicht, wenn sich die Körperschaft von der Absicht leiten lässt, durch den Betrieb der Krankenanstalt Gewinn zu erzielen, nur dass die Krankenanstalt dann eben als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gemäß § 45 Abs. 1 BAO behandelt wird, was damit zusammenhängt, dass eine Krankenanstalt auch eine Sonderklasse führen kann.

Anders verhält es sich aber z.B. bei einem gemeinnützigen Behindertenheim, das im Falle einer Gewinnerzielungsabsicht die Gemeinnützigkeit verlieren würde.

Es wurde daher für zweckmäßiger erachtet, gemeinnützigen Einrichtungen durch eine entsprechend niedrigere Steuermesszahl entgegen zu kommen. So fallen etwa bebaute Grundstücke, die ganz allgemein gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, unter die günstigere Steuermesszahl nach § 9 Abs. 1 Z. 1 lit. b, womit sie den zu Wohnzwecken dienenden bebauten Grundstücken gleichgestellt sind. Sportplätze fallen unter die noch günstigere Steuermesszahl nach § 9 Abs. 1 Z. 8 lit. b, womit sie etwa dem Ödland, Fels und Geröllhalden gleichgestellt sind und sich sicher nicht über Gebühr belastet fühlen können.

Auch ist die Benützung von Grundstücken für gemeinnützige Zwecke nicht primär eine Angelegenheit einer Grundsteuerbefreiung, sondern vielmehr eine der Förderung ganz bestimmter Zwecke, wie z.B. die Förderung der bildenden Künste, darstellenden Kunst, Musikpflege, Denkmalpflege, Heimatpflege, des Natur- und Tierschutzes oder des Körpersports und damit eine der Mittelverwendung, wenn eine Gemeinde solche Zwecke aus ihrem Grundsteueraufkommen fördern möchte.

Nach Abs. 2 Z. 8 sind jene Grundstücke von der Besteuerung ausgenommen, die als Friedhöfe unmittelbar (also nicht etwa über Dritte wie z.B. Treuhänder oder andere Organisationen oder Rechtsträger) im Alleineigentum (also nicht etwa im Miteigentum) einer Gebietskörperschaft oder einer gesetzlich anerkannten Kirche oder Religionsgesellschaft stehen und die ausschließlich und unmittelbar der Bestattung (also nicht etwa auch anderen Zwecken wie z.B. einer Friedhofsgärtnerei) dienen.

Was unter einem Friedhof zu verstehen ist, richtet sich nach den entsprechenden landesgesetzlichen Vorschriften.

Eine Ausnahme von der Besteuerung für Friedhöfe erscheint schon allein aufgrund der gesetzlichen Verpflichtungen betreffend

- die Fürsorge für Kriegsgräber aus dem 1. und 2. Weltkrieg (siehe BGBl. Nr. 175/1948; die Verpflichtungen sind gemäß § 2 Abs. 2 eine öffentliche Last, die allen öffentlichen und privaten Rechten im Rang vorgeht und der Eintragung in das Grundbuch nicht bedarf),
- die Kriegsgräber von Staatsangehörigen der Alliierten Mächte (siehe Artikel 19 des Staatsvertrages vom 15.5.1955, BGBl. Nr. 152/1995),
- den Commonwealth Kriegsfriedhof in Klagenfurt (siehe den Notenwechsel zwischen der Österreichischen Bundesregierung und den Regierungen Großbritanniens, Neuseelands, Australiens, Südafrikas, Pakistans, Kanadas und Indiens, BGBl. Nr. 192/1967, 309/1967, 32/1968, 65/1968, 124/1968 und 326/1968) und
- das Washingtoner Abkommen von 2001 betreffend die jüdischen Friedhöfe (92 in ganz Österreich)

sowie aus Gleichheitsgründen auch für alle anderen Friedhöfe einer Gebietskörperschaft und der gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften geboten.

Zu Absatz 3:

Da es sich bei der Grundsteuer um eine wiederkehrend zu erhebende Jahressteuer handelt, die nur in Quartalsbeträgen abzustatten ist, müssen die Befreiungsvoraussetzungen analog zu der in § 43 BAO erwähnten Körperschaft- und Gewerbesteuer während eines ganzen Kalenderjahres vorliegen und nicht nur im Zeitpunkt der Entstehung der Abgabenschuld (des Abgabeananspruches).

Zu Absatz 4:

Durch Abs. 4 werden alle zeitlichen Grundsteuerbefreiungen aufgrund des § 18 Abs. 1 FAG 2008 in Verbindung mit § 21 Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz, BGBl. Nr. 130/1948 und BGBl. Nr. 157/1951 und die daraufhin ergangenen Landesgesetze und Feststellungsbescheide der Gemeinden betreffend die Dauer und das Ausmaß dieser zeitlichen Grundsteuerbefreiungen mit Wirksamkeit ab 1.1.2009 außer Kraft gesetzt.

Diese Befreiungen hatten in der Nachkriegszeit, worauf schon die Jahreszahlen der BGBl. hindeuten, sicher ihre Berechtigung, doch erscheinen sie im Hinblick auf die heutige Wohnbauförderung und die heutigen steuerlichen Begünstigungen für den Wohnbau in der Sonderausgabenvorschrift des § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. a bis d EStG 1988 nicht mehr erforderlich, da sie zu einer Überförderung führen.

Zu § 3 (Entstehen und Erlöschen des Abgabeananspruches):

Dem Charakter einer Jahressteuer entsprechend entsteht der Abgabeanpruch (das Steuerschuldverhältnis) grundsätzlich mit Beginn eines Kalenderjahres, für das die Gemeinde von dem ihr durch § 15 Abs. 1 FAG 2008 eingeräumten Recht durch Beschluss der

Gemeindevertretung Gebrauch gemacht hat, bzw., wenn der Abgabeananspruch erst während eines Kalenderjahres entsteht (z.B. ein Staat verkauft sein Botschaftsgebäude an eine Privatperson), mit dem Beginn des auf den Eintritt der Steuerpflicht folgenden Kalendermonats. Letzterenfalls weicht der Abs. 1 des § 3 vom derzeit geltenden § 28a Abs. 1 GrStG 1955 ab, wo für diesen Fall nichts vorgesehen ist.

Beispiel: Ein Staat verkauft sein Botschaftsgebäude am 10. Juni 2009 an eine Privatperson. Der Abgabeananspruch für dieses Grundstück entsteht mit 1. Juli 2009. Das Finanzamt hat eine Nachveranlagung gemäß § 14 zum 1. Juli 2009 durchzuführen, wenn es bisher von § 13 Abs. 1 letzter Satz Gebrauch gemacht hat (ansonsten eine Neuveranlagung), sofern nicht eine Wertveranlagung gemäß § 16 beantragt wird. Die Gemeinde hat einen gemäß § 10 Abs. 9 abzuleitenden Grundsteuerbescheid gemäß § 19 zu erlassen und die Grundsteuer gemäß § 3 Abs. 1 letzter Satz ab Juli 2009 zu erheben und zwar für das Jahr 2009 gemäß § 21 Abs. 2 nur mit 6/12 der Jahressteuerschuld zu den verbleibenden Fälligkeitsterminen des § 21 Abs. 1 (15. August und 15. November 2009).

Das Erlöschen des Abgabeananspruches ist im GrStG 1955 nicht geregelt.

Nach Abs. 2 erlischt der Abgabeananspruch, wenn im Laufe eines Kalenderjahres eine Ausnahme von der Besteuerung eintritt (z.B. ein Staat kauft ein Botschaftsgebäude von einer Privatperson), mit Ablauf des Kalendermonats des Erlöschens.

Beispiel: Ein Staat kauft am 25. Juli 2009 von einer Privatperson ein Botschaftsgebäude. Der Abgabeananspruch für dieses Grundstück erlischt mit Ende Juli 2009. Das Finanzamt hat eine Neuveranlagung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 10 zum 1. August 2009 mit einem einheitlichen Grundsteuermessbetrag auf Null (siehe § 10 Abs. 5 und 8) durchzuführen. Die Gemeinde hat einen gemäß § 10 Abs. 9 abzuleitenden Grundsteuerbescheid gemäß § 19 zu erlassen und die Grundsteuer gemäß § 3 Abs. 2 letzter Satz für die Kalendermonate bis einschließlich Juli 2009 zu erheben und zwar für das Jahr 2009 gemäß § 21 Abs. 3 mit 7/12 der Jahressteuerschuld. Die bisherigen Fälligkeiten zum 15. Februar und 15. Mai 2009 bleiben gemäß § 21 Abs. 1 unverändert. Der von der Gemeinde gemäß § 21 Abs. 3 zu erlassende Grundsteuerbescheid, der mit dem gemäß § 19 zu erlassenden Grundsteuerbescheid in einer Bescheidausfertigung zusammengefasst werden kann, hat zu einer Nachforderung von 1/12 der Jahressteuerschuld zu führen, weil die Beträge für das 1. und 2. Quartal 2009 (6 Monate) bereits am 15. Februar und am 15. Mai 2009 fällig waren.

Zu § 4 (Steuerschuldner):

Steuerschuldner können entsprechend dem Steuergegenstand (abweichend vom § 9 Abs. 3 GrStG 1955) logischerweise nur der zivilrechtliche Eigentümer bei Alleineigentum bzw. die

zivilrechtlichen Miteigentümer bei Miteigentum (siehe z.B. VwGH vom 23.2.2006, Zl. 2005/16/0271, und vom 20.3.2007, Zl. 2003/17/0030 bis 0032) sein..

Im Fall von Miteigentum sind die Miteigentümer nach Abs. 2 Gesamtschuldner kraft Gesetzes (entspricht dem § 9 Abs. 2 GrStG 1955).

Dies hat zur Folge, dass gegen die Miteigentümer gemäß § 10 Abs. 4 zweiter Satz in Verbindung mit § 199 BAO ein einheitlicher Grundsteuermessbescheid und gemäß der mit § 199 BAO vergleichbaren Bestimmung in der jeweils anzuwendenden LAO (siehe z.B. § 147 WAO) ein einheitlicher Grundsteuerbescheid erlassen werden kann.

Bezüglich der Bescheidadressierung bei Miteigentümergeinschaften (als Rechtsgemeinschaften) kann, weil diesen keine Rechtspersönlichkeit und auch keine (volle) Rechtsfähigkeit zukommt, auf die mit § 93 Abs. 2 BAO vergleichbare Bestimmung in der jeweils anzuwendenden LAO (siehe z.B. § 67 Abs. 2 WAO) und die einschlägige diesbezügliche Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH vom 9.12.1992, Zl. 91/13/0013, vom 23.4.1998, Zl. 96/15/0199, und vom 28.1.2002, Zl. 2001/17/0212) hingewiesen werden.

Da wirtschaftliche Eigentümer als Steuerschuldner nicht in Betracht kommen können, sind diese daher als persönlich Haftende im § 5 Abs. 1 lit. a angeführt.

Zu § 5 (Persönliche Haftungen):

Der Personenkreis der persönlich Haftenden wurde gegenüber jenem des § 10 GrStG 1955 auch auf andere Personen ausgedehnt, die auf Grund ihres wirtschaftlichen Eigentums oder ihres dinglichen oder obligatorischen Rechts an einem Grundstück aus der Nutzung dieses Grundstücks einen geldwerten Vorteil ziehen.

Die Haftung ist jedoch zweifach begrenzt.

Zum einen ist die Haftung auf jene (anteilige) Grundsteuerschuldigkeit beschränkt, die auf das Grundstück oder Grundstücksflächen entfällt, an denen das wirtschaftliche Eigentum bzw. das dingliche oder obligatorische Recht besteht.

Zum anderen wird geregelt, wie das bei Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen nach der jeweils anzuwendenden LAO (AbgVG) bestehende Ermessen auszuüben ist. Dies erscheint deshalb wichtig, weil Bau-, Miet- und Pachtrechte (von den Fällen eines bloß symbolischen Bau-, Miet- oder Pachtzinses einmal abgesehen) in der Regel entgeltlich eingeräumt werden, wogegen ein Gebrauchs- und Fruchtgenussrecht sowie ein Superädifikat sowohl unentgeltlich als auch entgeltlich eingeräumt sein können.

Für den Fall, dass die Nutzungsüberlassung entgeltlich erfolgte und der Nutzungsberechtigte das von ihm geschuldete Nutzungsentgelt an den Grundeigentümer auch tatsächlich entrichtet hat, soll dieser Umstand bei der Ermessungsübung im Rahmen der Billigkeit berücksichtigt werden, da hier davon ausgegangen werden kann, dass die Grundsteuer im Nutzungsentgelt "eingepreist" war und der Grundeigentümer sohin in der Lage war, die Grundsteuer aus dem Nutzungsentgelt an die Gemeinde zu bezahlen.

Eine Haftungsanspruchnahme wird folglich bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung nur insoweit in Betracht zu ziehen sein, als der Nutzungsberechtigte das von ihm zu entrichtende Nutzungsentgelt schuldig geblieben ist und dem Grundeigentümer dadurch die Möglichkeit genommen hat, die Grundsteuer aus dem Nutzungsentgelt an die Gemeinde zu bezahlen, oder wenn besondere Umstände vorliegen, die eine Inanspruchnahme des Haftenden gerechtfertigt erscheinen lassen (wenn z.B. das entrichtete Nutzungsentgelt sofort wieder als zinsenloses Darlehen zurückgeflossen ist).

Als Einhebungsmaßnahmen obliegt die Inanspruchnahme eines Haftungspflichtigen gemäß § 18 Abs. 1 letzter Satz FAG 2008 den Gemeinden und ist gemäß § 19 FAG 2008 eine Aufgabe des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinden.

Zu § 6 (Dingliche [sachliche] Haftung):

Diese Haftung weicht von der dinglichen Haftung nach § 11 GrStG 1955 insofern ab, als sie sich neben der Grundsteuer nicht nur auf die Nebengebühren sondern auf alle Nebenansprüche im Sinne des § 3 BAO erstreckt und sohin auch z.B. den Verspätungszuschlag, die im Abgabeverfahren auflaufenden Kosten und die in diesem Verfahren festgesetzten Zwangs-, Ordnungs- und Mutwillenstrafen umfasst.

Weiters wurde das schon bisher nach § 11 GrStG 1955 auf dem Grundstück als Steuergegenstand haftende gesetzliche Pfandrecht auf die Stufe eines gesetzlichen Vorzugspfandrechtes angehoben, um nicht gegenüber anderen gesetzlichen Vorzugspfandrechten, die es inzwischen gibt (siehe z.B. § 42a und § 52a MRG, § 27 WEG und § 129b Abs. 3 Wiener Bauordnung), nachrangig zu sein.

Zu § 7 (Besteuerungsgrundlagen):

Hier sind jene Merkmale verzeichnet, auf denen der einheitliche Grundsteuermessbetrag aufbaut und die gemäß § 10 Abs. 7 in den Spruch des einheitlichen Grundsteuermessbescheides aufzunehmen sind (siehe auch den beiliegenden Entwurf des Bescheidspruches eines einheitlichen Grundsteuermessbescheides zum Hauptveranlagungsstichtag 1. Jänner 2009).

Zu § 8 (Zoneneinteilung und Zonenzuordnung):

Da Grundstücke nicht durchschnitten werden dürfen, weil es ansonsten einer arbeits-, zeit- und kostenintensiven Zerlegung und Zuordnung der Grundsteuermesszahlen bedarf, kommen für eine Zoneneinteilung nur die Katastralgemeinden (7847), politischen Gemeinden (2357), Gerichtsbezirke und politischen Bezirke (122) in Betracht. Im Hinblick auf eine bestmögliche „Feinsteuerung“ wird im Gesetzesentwurf auf die Katastralgemeinden abgestellt.

Zwar sind die individuellen Grundstücksverhältnisse von Katastralgemeinde zu Katastralgemeinde, von politischer Gemeinde zu politischer Gemeinde, von Gerichtsbezirk zu Gerichtsbezirk und vom politischen Bezirk zum politischen Bezirk sowie bei großflächigen

Gemeinden und Bezirken sogar innerhalb eines Gemeinde- oder Bezirksgebietes sehr unterschiedlich.

Das dem Gesetzesentwurf zugrunde liegende Grundsteuerkonzept dient aber nicht einer Einzelbewertung von Grundstücken, wie sie das derzeitige Einheitswertsystem nach dem Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) oder das Liegenschaftsbewertungsgesetz (LBG) zum Ziel hat, sondern der Finanzierung jener Gemeindelasten, die nicht durch Gebühren oder Beiträge bedeckt werden können, und dies sind in erster Linie die von den politischen Gemeinden und politischen Bezirken zur Verfügung gestellten öffentlichen Infrastrukturleistungen, die dem einzelnen Grundstückseigentümer und den auf dem Grundstück wohnenden oder beschäftigten Personen sehr wohl zugute kommen, die sie aber allein nicht zu erbringen vermögen.

Diese Gemeindelasten hängen auch nicht mit der Ertragsfähigkeit eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, Weinbaubetriebes oder gärtnerischen Betriebes zusammen und auch nicht mit dem Bodenwert eines Grundstücks und auch nicht mit dem Wert eines auf dem Grundstück errichteten Gebäudes (z.B. nach Alter, Bauweise, Ausstattung usw.) oder seinem Ertragswert.

Alle diese Merkmale haben auf die infrastrukturellen Gemeindelasten keinen Einfluss, sondern sind Merkmale, die für eine reine Ertrags- und Vermögenssteuer von Bedeutung sind. Die Grundsteuer ist aber keine Ertragssteuer (wie z.B. die Einkommen- und Körperschaftsteuer) und nur insofern eine Vermögenssteuer, als es einen Zusammenhang zwischen den infrastrukturellen Gemeindelasten einerseits und der Größe eines Grundstücks und der Nutzung der darauf befindlichen Gebäude (z.B. zu Wohn- oder betrieblichen Zwecken) andererseits gibt.

Da bei einer flächenbezogenen Grundsteuer, wie sie dem Grundsteuerkonzept des Gesetzesentwurfes zugrunde liegt, der Wert eines Grundstücks in den Hintergrund treten muss, andererseits aber der Verkehrswert eines Grundstücks doch einen gewissen Einfluss auf die Grundsteuerbelastung haben soll, ist im Abs. 2 vorgesehen, dass der Bundesminister für Finanzen mittels Verordnung zunächst eine über das gesamte Bundesgebiet sich erstreckende Zoneneinteilung vorzunehmen hat, wobei für die Zoneneinteilung 20 Kategorien (Arten) vorgesehen sind. Im Anschluss daran ist jede Katastralgemeinde einer der 20 Zonenarten ebenfalls mittels Verordnung zuzuordnen.

Im Hinblick darauf, dass es Österreichweit 7847 Katastralgemeinden gibt, ist damit sichergestellt, dass sich eine Zone nicht über ein zu großes Gebiet erstreckt, was die Feststellung von Vergleichsunterschieden ansonsten erheblich erschweren würde.

Bestimmend dafür, in welche Zonenart eine Katastralgemeinde fällt, ist, in welchem Verhältnis die Verkehrswerte der in einer Katastralgemeinde gelegenen Grundstücke zu den Verkehrswerten der in den anderen Katastralgemeinden gelegenen Grundstücke stehen, wobei naturgemäß nicht die Verkehrswerte jeweils aller Grundstücke einer

Katastralgemeinde herangezogen werden können, weil man dann gleich bei der derzeit geltenden arbeits-, zeit- und kostenaufwendigen Einzelbewertung verbleiben könnte.

Abgestellt wird deshalb auf den voraussichtlich höchsten für ein unbebautes Grundstück pro m² erzielbaren Kaufpreis, womit dem Verkehrswertgedanken Rechnung getragen werden kann. Für die Feststellung solcher Kaufpreise sind die Kaufpreissammlungen der Finanzämter heranzuziehen.

Da nicht für jede Katastralgemeinde ein am Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 tatsächlich erzielter Kaufpreis vorliegen kann, weil die Zoneneinteilungs- und Zonenzuordnungsverordnung bereits vor diesem Stichtag im BGBl. verlaublich sein muss, können für die Feststellung der zu diesem Stichtag für unbebaute Grundstücke voraussichtlich höchsten erzielbaren m²-Kaufpreise nur davor tatsächlich erzielte Kaufpreise herangezogen werden, wobei diese möglichst in einer zeitlichen Nähe zum Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 liegen sollen, was aber in der Realität nicht immer und nicht in jeder Katastralgemeinde der Fall sein wird.

Aus diesem Grund ist vorgesehen, dass bei der Ermittlung des voraussichtlich höchsten für ein unbebautes Grundstück erzielbaren m²-Kaufpreises die Grundsätze anzuwenden sind, wie sie gemäß § 4 Abs. 2 und 3 LBG für ein Vergleichsverfahren gelten. Zur Auslegung der dort verwendeten Begriffe können hilfsweise die Bodenwertrichtlinien (AÖFV Nr. 295/1972) herangezogen werden.

Die sich demgemäß für alle Katastralgemeinden ergebenden höchsten erzielbaren m²-Kaufpreise sind sodann zu reihen. Der beste m²-Kaufpreis bildet den Orientierungskaufpreis für die Zone 1, der schlechteste den Orientierungskaufpreis für die Zone 20. Die Differenz zwischen diesen beiden Kaufpreisen ist zu gleichen Teilen zu teilen und auf die Zonen 2 bis einschließlich 19 aufzuteilen und ergibt so die Orientierungskaufpreise der Zonen 2 bis einschließlich 19.

In weiterer Folge ist festzuhalten, zu welchem Orientierungskaufpreis in Bezug auf die für die einzelnen Katastralgemeinden ermittelten voraussichtlich höchsten für ein unbebautes Grundstück erzielbaren m²-Kaufpreise der geringste Abstand besteht. Daraus ergibt sich dann die Zonenzuordnung der einzelnen Katastralgemeinden.

Beispiel:

Die Katastralgemeinde mit dem voraussichtlich höchsten erzielbaren m²-Kaufpreis von 4.800 EUR fällt in die Zone 1.

Die Katastralgemeinde mit dem voraussichtlich geringsten erzielbaren m²-Kaufpreis von 1.000 EUR fällt in die Zone 20.

Die Bandbreite zwischen diesen beiden Kaufpreisen beträgt sohin 3.800 EUR. Daraus ergibt sich folgende Zonenarteneinteilung:

| | | |
|---------|-------------------------------|-----------|
| Zone 1 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 4.800 EUR |
| Zone 2 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 4.600 EUR |
| Zone 3 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 4.400 EUR |
| Zone 4 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 4.200 EUR |
| Zone 5 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 4.000 EUR |
| Zone 6 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 3.800 EUR |
| Zone 7 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 3.600 EUR |
| Zone 8 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 3.400 EUR |
| Zone 9 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 3.200 EUR |
| Zone 10 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 3.000 EUR |
| Zone 11 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 2.800 EUR |
| Zone 12 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 2.600 EUR |
| Zone 13 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 2.400 EUR |
| Zone 14 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 2.200 EUR |
| Zone 15 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 2.000 EUR |
| Zone 16 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 1.800 EUR |
| Zone 17 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 1.600 EUR |
| Zone 18 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 1.400 EUR |
| Zone 19 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 1.200 EUR |
| Zone 20 | Orientierungskaufpreis pro m2 | 1.000 EUR |

Eine Katastralgemeinde mit einem voraussichtlich höchsten erzielbaren m2-Kaufpreis von 3.375 EUR fällt sohin in die Zone 8.

Sollten bezüglich einer Katastralgemeinde weder die Kaufpreissammlungen noch Vergleichsverfahren mit angrenzenden Katastralgemeinden im Sinne des § 4 LBG zu einem brauchbaren Ergebnis führen, sieht Abs. 3 für die Zoneneinteilung eine subsidiäre Vorgangsweise vor.

Abs.4 sieht vor, dass der Bundesminister für Finanzen bei der Zonenzuordnung sich auch der Mitwirkung der politischen Bezirke und Gemeinden bedienen kann, z.B. bei der Beantwortung eines Fragenkatalogs betreffend die im politischen Bezirk oder in der Gemeinde gegebenen infrastrukturellen Merkmale und Gemeindelasten.

Nach Abs. 5 ist die Zoneneinteilung und Zonenzuordnung alle 5 Jahre vom Bundesminister für Finanzen zu überprüfen und, wenn sich die der bisherigen Zoneneinteilung und/oder Zonenzuordnung zugrunde gelegten Verhältnisse geändert haben, mittels Verordnung anzupassen.

Zu § 9 (Steuermesszahlen):

Zu Abs. 1 ist anzumerken, dass die Steuermesszahlen für die vorgesehenen Grundstücks-kategorien und Unterteilungen für jede einzelne Zonenart gesetzlich festzusetzen sind, da es sich hiebei in erster Linie um eine steuerpolitische Entscheidung handelt.

Die Steuermesszahlen haben den Charakter von „Mindeststeuersätzen“, auf die dann gemäß § 19 Abs. 1 der (die) von der einzelnen Gemeinde zu beschließende(n) Hebesatz (Hebesätze) anzuwenden ist (sind), sofern und soweit eine Gemeinde von dem ihr diesbezüglich durch das jeweils geltende FAG eingeräumten freien Beschlussrecht Gebrauch gemacht hat.

Die Steuermesszahlen sind in Euro (unter Umständen bis auf 3 Dezimalstellen) pro m² und Kalenderjahr festzusetzen, da es sich bei der Grundsteuer um eine Jahressteuerschuldigkeit handelt. Bezüglich der Dezimalstellen siehe z.B. § 4 Abs. 2 Elektrizitätsabgabegesetz und § 5 Abs. 2 Erdgasabgabegesetz.

Die Grundstückskategorien entsprechen den nach Anzahl und Bezeichnung gemäß § 10 Abs. 1 VermG im Grenzkataster eingetragenen 8 Benützungsarten.

Da der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit von der ihm gemäß § 10 Abs. 2 VermG eingeräumten Verordnungsermächtigung, Mindestflächen für auszuweisende Benützungsarten festzulegen sowie eine weitere Unterteilung und nähere Beschreibung der im Abs. 1 genannten Benützungsarten vorzunehmen, bisher keinen Gebrauch gemacht hat, erscheint es zwecks einer „Feinsteuerung“ notwendig, im Grundsteuergesetz selbst bei einzelnen Benützungsarten Unterteilungen vorzunehmen, um auf diese Weise in ihrer Wirkung zu unterschiedlichen „Steuersätzen“ (= Steuermesszahlen) zu gelangen, damit den verschiedenen Verwendungszwecken auch „steuersatzmäßig“ besser Rechnung getragen werden kann.

So wurden die Bauflächen in betrieblich, nicht betrieblich und für Eigenheimzwecke verwendete Bauflächen unterteilt, wobei bei den betrieblich und nicht betrieblich genutzten Bauflächen zwecks Abgrenzung das Überwiegensprinzip (mehr als 50%) bezogen auf die Grund- und Geschossfläche zur Anwendung kommt, da die Nutzflächen, wie in der Ziffer 4 der Einleitung ausgeführt, den Finanzämtern nicht zur Verfügung stehen. Wann eine betriebliche Nutzung vorliegt, ist nach den diesbezüglichen Vorschriften des EStG 1988 und der BAO zu beurteilen.

Bei der im Abs. 1 Z. 1 lit. c angeführten Unterteilung der Eigenheime wurde von einer für Eigenheime typischen durchschnittlichen Grundstücksfläche von 800 m² ausgegangen, womit Villen mit großen Grundstücksflächen, Palais und Schlösser, die derzeit mangels einer Flächenbegrenzung im § 54 Abs. 1 Z. 4 BewG 1955 unter Umständen noch als „Einfamilienhäuser“ angesehen werden könnten, in die Unterteilung des Abs. 1 Z. 1 lit. b fallen, wenn sie nicht betrieblichen Zwecken dienen. Weiters wurde statt dem Begriff „Einfamilienhaus“ der besser zutreffende Begriff „Eigenheim“ verwendet, wie er auch dem für die Sonderausgaben maßgebenden Begriff im § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG 1988 zugrunde liegt. Dies deshalb, weil im Begriff „Einfamilienhaus“ nach § 54 Abs. 1 Z. 4 BewG 1955 auch die für das Hauspersonal (z.B. Hausgärtner, Portier, Hausangestellte, Butler) bestimmten Wohnungen mit eingeschlossen sind und ein bewertungsgesetzliches Einfamilienhaus auch teilweise unmittelbar eigenen oder fremden gewerblichen oder öffentlichen Zwecken dienen darf, wogegen für den Fall, dass ein Sohn für seine alte und kranke Mutter im Dachgeschoss seines

kleinen Hauses eine kleine Mansardenwohnung eingerichtet hat, sein Haus nach dem BewG 1955 nicht mehr unter den Begriff „Einfamilienhaus“ zu subsumieren ist, weil es 2 Wohnungen aufweist.

Das grundsteuerliche Eigenheim darf so wie bei den Sonderausgaben nicht mehr als 2 Wohnungen umfassen, wobei im Gegensatz zu § 18 Abs. 1 Z. 3 lit. b EStG 1988, wo mindestens 2/3 der Gesamtnutzfläche des Gebäudes Wohnzwecken dienen muss, das Ausmaß der Gesamtnutzfläche, die Wohnzwecken dienen muss, auf 90% angehoben wurde, womit es zu keiner gewerblichen Wohnungsvermietung (die unter Abs. 1 Z. 1 lit. a fallen würde) oder sonstigen Vermietung (die unter Abs. 1 Z. 1 lit. b fallen würde) und damit zu keiner Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes in Bezug auf Abs. 1 Z. 1 lit. c kommen sollte. Außerdem wurde der Benutzerkreis dem Charakter eines Eigenheimes entsprechend auf die Eigentümer und deren Angehörige im Sinne des Angehörigenbegriffs des § 25 BAO (der nicht mit allen Landesabgabenordnungen übereinstimmt) eingegrenzt.

Im Abs. 1 Z. 6 wurde den nach dem Forstgesetz bei bestimmten Waldarten (Bann-, Schutz-, Erholungswald und Wald mit besonderem Lebensraum) eingeschränkten wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeiten durch Unterteilungen Rechnung getragen. Diese Waldarten sind von den Finanzämtern leicht feststellbar, da es hierüber eigene forstrechtliche Bescheide gibt.

Im Abs. 1 Z. 7 wurden die sonstigen Grundflächen in betrieblich und nicht betrieblich genutzte sonstige Grundflächen unterteilt.

Zu Abs. 2 ist anzumerken, dass dem vielfach geäußerten Wunsch nach einer Indexierung (etwa der Grundsteuermesszahlen) eher nicht näher getreten werden sollte, da es keinen auf alle im Abs. 1 angeführten Grundstückskategorien und Unterteilungen passenden Index gibt.

Denn was haben Grundsteuermesszahlen z.B. mit dem Verbraucherpreisindex gemeinsam, wenn dieser etwa deshalb gestiegen ist, weil Brot, Milch und Butter teurer geworden sind.

Eine starre Bindung z.B. an den Verbraucherpreisindex würde nur zu einer nicht mehr kontrollierbaren Beschleunigung der Preis-/Lohnspirale führen.

Eine periodische Anpassung der Grundsteuermesszahlen hätte sich anstatt z.B. am Verbraucherpreisindex richtigerweise vielmehr daran zu orientieren, in welchem Ausmaß die mit den einzelnen Grundstückskategorien und Unterteilungen zusammenhängenden und nicht durch Gebühren oder Beiträge zu bedeckenden Gemeindelasten gestiegen sind.

Aus diesem Grund ist vorgesehen, dass der Bundesminister für Finanzen ab 1.1.2009 alle 5 Jahre eine Überprüfung dahingehend vorzunehmen hat, ob und wenn ja welche Steuermesszahlen aufgrund einer gegebenenfalls geänderten allgemeinen Wirtschaftsentwicklung angepaßt werden müssten und dem Nationalrat darüber zu berichten hat, damit dieser eine Orientierungshilfe dafür hat, um, wenn er es für notwendig erachtet, alle oder nur einzelne Steuermesszahlen nach oben oder nach unten hin anpassen können.

Zu § 10 (Festsetzung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages):

Bei der Berechnung der Grundsteuer ist – wie schon bisher (siehe § 18 GrStG 1955) – von einem Grundsteuermessbetrag auszugeben, allerdings mit dem Unterschied, dass nunmehr auf der Grundstücksebene ein Grundsteuermessbetrag und auf der Ebene des Grundbuchskörpers (Zusammenfassung der unter einer Einlagezahl einer Katastralgemeinde im Grundbuch eingetragenen Grundstücke) ein einheitlicher Grundsteuermessbetrag festzusetzen ist.

Die Festsetzung dieser Grundsteuermessbeträge obliegt den dafür im Abs. 3 vorgesehenen sachlich und örtlich zuständigen Finanzämtern.

Verfahrensmäßig erfolgt die Festsetzung nach Abs. 4 im Wege der

- einmaligen Hauptveranlagung, wenn sie anlässlich des Inkrafttretens des GrStG 2008 zu erfolgen hat (siehe § 13),
- Nachveranlagung, wenn für ein Grundstück eine zum 1.1.2009 bestehende Befreiung, wegen der das Finanzamt bisher von einer Hauptveranlagung abgesehen hat, nachträglich wegfällt (siehe § 14),
- Neuveranlagung, wenn sich die zum 1.1.2009 in Bezug auf ein Grundstück bestehenden Verhältnisse nachträglich (auch wiederholt) ändern (siehe § 15),
- alternativen Wertveranlagung, wenn der Steuerpflichtige von seinem diesbezüglichen Recht Gebrauch macht (Fluchtklausel) und die Ersatzbemessungsgrundlage wählt, weil der sich bei der Regelveranlagung für sein Grundstück ergebende einheitliche Grundsteuermessbetrag 0,2 % des Verkehrswertes übersteigt (siehe § 16).

Für die Festsetzung der Grundsteuermessbeträge gelten nach Abs. 4 – wie schon bisher nach § 194 Abs.2 BAO – die für die Festsetzung der Abgaben geltenden Vorschriften sinngemäß, was z.B. bedeutet, dass eine Festsetzung der Grundsteuermessbeträge im Zuge der Haupt- oder einer Neuveranlagung nicht nur aus dem im § 13 Abs.2 genannten Grund unter Vorbehalt der Nachprüfung vorläufig erfolgen kann, sondern dass eine vorläufige Veranlagung auch aus einem der im § 200 BAO genannten Gründe möglich ist.

Aus Abs.5 ergibt sich – wie schon bisher aus § 194 Abs.3 BAO - , dass über die sachliche und persönliche Abgabepflicht und damit auch über die Grundsteuerbefreiungen nicht von den Gemeinden im Grundsteuerverfahren, sondern – nunmehr aber abweichend davon immer nur – von den Finanzämtern im Grundsteuermessverfahren zu entscheiden ist, da alle aufgrund des § 18 Abs.1 FAG 2008 bestehenden zeitlichen Grundsteuerbefreiungen mit 1.1.2009 ersatzlos aufgehoben werden (siehe § 2 Abs.4).

Aus Abs.6 ergibt sich – wie schon bisher aus § 194 Abs.5 BAO – die Wirkung des einheitlichen Grundsteuermessbescheides auch gegenüber Rechts- und Besitznachfolger. Dies gilt aber nur für die sachliche Abgabepflicht und die Höhe der Grundsteuermessbeträge, nicht aber

für die persönliche Abgabepflicht (z.B. die Grundsteuerbefreiungen), die bei jedem Rechts- und Besitznachfolger gesondert zu prüfen ist.

Abweichend vom bisherigen § 194 Abs.4 BAO ist nach Abs. 7 der Inhalt der einheitlichen Grundsteuermessbescheide den erhebungsberechtigten Gemeinden aber nicht nur mitzuteilen, sondern es haben die einheitlichen Grundsteuermessbescheide auch an die erhebungsberechtigten Gemeinden zu ergehen, das heißt, es ist auch ihnen eine Bescheidausfertigung, in der sie ebenfalls als Bescheidadressat genannt sein müssen, zuzustellen, was zu einem Mehrparteienverfahren führt.

Dies erscheint deshalb zweckmäßig, weil den Finanzämtern nicht alle für die Erlassung der Grundsteuermessbescheide erforderlichen Daten auf automationsunterstütztem Weg von Amtswegen abrufbar zur Verfügung stehen, sondern sie dabei zunächst auf den Wahrheitsgehalt einiger Angaben der Steuerpflichtigen in ihren Grundsteuererklärungen (siehe § 11) und die Erfüllung der Anzeigepflicht (siehe § 12) angewiesen sind.

Hierbei handelt es sich um Angaben, deren Wahrheitsgehalt von den erhebungsberechtigten Gemeinden aufgrund der besseren Ortskenntnisse und der mitunter auch besseren Kenntnisse der persönlichen Verhältnisse der Grundstückseigentümer leichter feststellbar ist, als dies den für ein größeres Gebiet zuständigen Finanzämtern möglich ist. Dadurch können Jahre später notwendig werdende Wiederaufnahmeverfahren von vornherein vermieden werden, wenn die Unrichtigkeit der von den Steuerpflichtigen gemachten Angaben schon früher von den erhebungsberechtigten Gemeinden in einem Berufungsverfahren gerügt werden kann. Abgesehen davon wird es sich der eine oder andere Steuerpflichtige vielleicht auch überlegen, ob er in seiner Grundsteuererklärung unrichtige oder irreführende Angaben machen oder seiner Anzeigepflicht nicht nachkommen soll, wenn er weiß, dass seine Gemeinde die Verhältnisse sehr gut kennt und er daher mit einer Berufung seiner Gemeinde gegen seinen Grundsteuermessbescheid rechnen muss.

Mit der Parteistellung sind für die erhebungsberechtigten Gemeinden aber auch noch andere Rechte verbunden, wie z.B. das Recht

- auf Akteneinsicht,
- auf Parteiengehör,
- zur Stellung bestimmter in der BAO vorgesehener Anträge (etwa auf Bescheidberichtigung, Wiederaufnahme eines Verfahrens, Wiedereinsetzung).

Da gemäß § 7 Z. 1 die Zonenzuordnung gemäß § 8 eine Besteuerungsgrundlage bildet und gemäß § 10 Abs. 7 der einheitliche Grundsteuermessbescheid im Spruch die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 7 auszuweisen hat, kann die gemäß § 8 mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen vorzunehmende Zoneneinteilung und Zonenzuordnung sowohl vom Steuerschuldner (§ 4) als auch von der erhebungsberechtigten Gemeinde (§ 18) im Wege einer gegen den einheitlichen Grundsteuermessbescheid zu erhebenden Berufung nach Erschöpfung des Instanzenzuges (siehe § 82 VfGG) beim Verfassungsgerichtshof gemäß

Art. 144 B-VG mittels einer Bescheidbeschwerde angefochten werden, womit diesbezüglich der Rechtsschutz gewahrt ist.

Das bedeutet aber auch, dass eine Verwaltungsprüfung nach Art. 139 B-VG im Wege eines Individualantrages des Steuerschuldners oder der erhebungsberechtigten Gemeinde nicht in Betracht kommt, da die vom Bundesminister für Finanzen gemäß § 8 zu erlassende Zoneneinteilungs- und Zonenzuordnungsverordnung für den Steuerschuldner und die erhebungsberechtigte Gemeinde nicht ohne Erlassung eines einheitlichen Grundsteuermessbescheides wirksam werden kann (Grundsatz der Subsidiarität des Individualantrages).

Abs.8 bestimmt, wie im Spruch eines einheitlichen Grundsteuermessbescheides über eine Befreiung abzusprechen und diese ersichtlich zu machen ist.

Aus Abs.9 ergibt sich – wie schon bisher aus § 195 BAO -, dass es sich bei einem einheitlichen Grundsteuermessbescheid um einen Grundlagenbescheid handelt, an den die erhebungsberechtigte Gemeinde bei Erlassung ihres abzuleitenden Grundsteuerbescheides gemäß § 19 gebunden ist.

Zu § 11 (Steuererklärung):

Die Einreichung einer Grundsteuererklärung zum Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 ist deshalb erforderlich, weil die Finanzämter nicht über alle für die Erlassung der einheitlichen Grundsteuermessbescheide erforderlichen Daten verfügen und diese auch nicht auf automationsunterstütztem Weg von Amts wegen abrufbar zur Verfügung stehen.

Den Steuerschuldnern (§ 4) ist die einmalige Einreichung einer Grundsteuererklärung durchaus zumutbar, da sie gemäß § 80 BewG 1955 auch bisher schon zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung des Einheitswertes und der Festsetzung des Grundsteuermessbetrages bzgl. des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens, des Grundvermögens und der Betriebsgrundstücke verpflichtet waren und die dafür vorgesehenen Formblätter den Steuerschuldnern auch bisher sehr umfangreiche Angaben abverlangten.

Die Frist für die Einreichung der Grundsteuererklärung bis zum 31.3.2009 erscheint ausreichend, da der Bundesminister für Finanzen bereits nach Verlautbarung des GrStG 2008 im BGBl den mit Verordnung festzulegenden amtlichen Vordruck auflegen und bekannt machen kann.

Sollte die gesetzliche Frist zur Einreichung der Grundsteuererklärung im Einzelfall nicht eingehalten werden können, kann sie vom zuständigen Finanzamt auf begründetem Antrag hin gemäß § 134 Abs. 2 BAO verlängert werden, da es sich um eine Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung handelt, sodass § 110 Abs. 1 BAO nicht zur Anwendung kommt, weil im § 134 Abs. 2 BAO diesfalls ausdrücklich anderes bestimmt ist.

Wird einem Fristverlängerungsantrag nicht stattgegeben, hat das Finanzamt für die Einreichung der Grundsteuererklärung eine Nachfrist von mindestens einer Woche zu setzen.

Bei der Einreichung der Grundsteuererklärung handelt es sich um eine Leistung, die sich wegen ihrer besonderen Beschaffenheit durch einen Dritten nicht bewerkstelligen lässt, sodass sie gemäß § 111 BAO durch Verhängung einer Zwangsstrafe erzwungen werden kann.

Als stichtagsbezogen zu veranlagende Abgabe können der Grundsteuererklärung ähnlich § 20 Abs.2 BewG 1955 nur jene Verhältnisse zugrunde gelegt werden, die am Hauptveranlagungsstichtag bestanden haben, jedoch sind Umstände, die zwischen dem Hauptveranlagungsstichtag und dem Tag der Einreichung der Grundsteuererklärung beim Finanzamt dem Steuerschuldner oder seinem steuerlichen Vertreter zur Kenntnis gelangen, zu berücksichtigen, sofern sie am Hauptveranlagungsstichtag bereits existent waren, auch wenn sie am Hauptveranlagungsstichtag z.B. aus dem Grundbuch noch nicht ersichtlich weil noch nicht eingetragen waren (z.B. Änderung der Eigentumsverhältnisse infolge Todes eines Grundstückseigentümers am 31.12.2008).

Da es nur mehr eine einmalige Grundsteuererklärung zum Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 gibt, die alle für die Grundsteuer relevanten Daten enthält, bedarf es einer besonderen Aufbewahrungsregelung. Die Aufbewahrung sowie die Aufbewahrungsfrist sind dem § 132 BAO nachgebildet, doch muss im Hinblick auf mögliche Zu- und Abschreibungen von Liegenschaften oder Liegenschaftsteilen auf das Erlöschen der Grundbuchseinlage bzw. Eisenbahneinlage abgestellt werden.

Ob die Grundsteuerklärungen im Sinne eines Bürgerservices den Steuerschuldnern soweit wie möglich vorausgefüllt zugesendet werden können, hängt davon ab, ob die Grundbuchsgerichte und das Bundesamt für Eich- und Vermessungswesen dem Bundesrechenzentrum die für eine gänzlich automationsunterstützte Zusendung erforderlichen Datensätze zur Verfügung stellen können, da die Zusendung von rund 2.200.000 vorausgefüllten Grundsteuerklärungen in kurzer Zeit anders nicht zu bewältigen ist.

Zu § 12 (Anzeigepflicht):

Die Anzeigepflicht soll es den Finanzämtern, da es keine weitere Grundsteuererklärung mehr gibt, ermöglichen festzustellen, ob gegebenenfalls eine Neuveranlagung durchzuführen ist.

Zu § 13 (Hauptveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages):

Ausgangspunkt für die Umstellung des Grundsteuersystems ist die Hauptveranlagung der Grundsteuermessbeträge und der einheitlichen Grundsteuermessbeträge, die am Beginn des zeitlichen Anwendungsbereiches des GrStG 2008 zum 1.1.2009 (siehe § 25) stehen muss und der die gemäß § 11 einzureichende Grundsteuererklärung dient.

Als stichtagsbezogene Veranlagung sind ihr die Verhältnisse zugrunde zu legen, wie sie am Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 bereits bestanden haben, gleichgültig, wann die Hauptveranlagung vom Finanzamt dann tatsächlich durchgeführt wird.

Da es sich bei der Hauptveranlagung der Grundsteuermessbeträge um keine Abgabefestsetzung handelt, unterliegt diese keiner Verjährung.

Im Gegensatz zum derzeit geltenden Bewertungssystem, wonach die Hauptfeststellung der Einheitswerte für die wirtschaftlichen Einheiten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens und des Grundvermögens und die Betriebsgrundstücke in Zeitabständen von je 9 Jahren zu erfolgen hat (siehe § 28 BewG 1955), ist nach dem neuen Grundsteuersystem nur eine Hauptveranlagung erforderlich, womit eine signifikante Verwaltungsvereinfachung verbunden ist, da nicht mehr alle 9 Jahre rund je 2,200.000 Einheitswert-, Grundsteuermess- und Grundsteuerbescheide (also insgesamt ohne den Zerlegungsfällen rund 6,600.000 Bescheide) erlassen werden müssen.

Da bei den rund 2,200.000 Grundsteuerfällen nicht alle einlangenden Grundsteuererklärungen von den Finanzämtern dem gesetzlichen Auftrag des § 161 Abs. 1 BAO entsprechend sogleich auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit hin überprüft werden können, sondern zunächst einmal davon ausgegangen werden muss, dass die von den Steuerschuldern gemachten Angaben vollständig und wahrheitsgemäß sind, bedarf es für eine spätere Bescheidänderung eines eigenen Verfahrenstitels, falls sich bei einer späteren Überprüfung Bedenken ergeben, die eine Erforschung des wahren Sachverhalts und eine Beweisaufnahme notwendig machen. Die für eine nachträgliche Bescheidänderung derzeit zur Verfügung stehenden Verfahrenstitel reichen hierfür nicht aus, da sie an erhöhte Anforderungen gebunden sind.

So könnte zwar gemäß § 200 Abs. 1 BAO in Verbindung mit § 10 Abs. 4 zweiter Satz ein vorläufiger einheitlicher Grundsteuermessbescheid erlassen werden, doch setzt dies nach Abs. 1 des § 200 BAO voraus, dass nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder der Umfrage der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Gerade an dem Ermittlungsverfahren mangelt es aber als Folge der großen Zahl der Grundsteuerfälle, weshalb dieser Verfahrenstitel nicht in Betracht kommt.

Ähnlich verhält es sich mit dem möglichen Verfahrenstitel einer amtswegigen Wiederaufnahme des Grundsteuermessverfahrens. Eine solche ist gemäß § 303 Abs. 4 BAO nur unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c (Urkundenfälschung, falsche Zeugenaussage, andere gerichtlich strafbare Tat, Erschleichung, unrichtige Vorfragenbeurteilung) und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Das Problem bei diesem Verfahrenstitel liegt aber darin, dass das Finanzamt in den abgeschlossenen Verfahren wegen der großen Zahl der Grundsteuerfälle seiner amtswegigen Ermittlungspflicht nicht nachkommen konnte.

Aus diesen Gründen ist im Abs. 2 ein Verfahrenstitel vorgesehen, wie er sich bei steuerlichen Massenverfahren in Deutschland bewährt hat und dort im § 164 der deutschen Abgabenordnung (AO) verankert ist, nämlich die Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung, solange der Steuerfall nicht abschließend geprüft ist.

Übertragen auf das neue österreichische Grundsteuersystem bedeutet dies, wie in Abs. 2 näher geregelt, dass der einheitliche Grundsteuermessbescheid im Hauptveranlagungsverfahren, wenn eine Prüfung der Grundsteuererklärung nicht sogleich möglich ist (z.B. wegen der großen Anzahl an eingelangten Grundsteuererklärungen), zunächst unter dem Vorbehalt der (späteren) Nachprüfung vorläufig erlassen werden kann.

Findet später eine Nachprüfung der Grundsteuererklärung statt, fällt damit der Grund für den Vorbehalt weg und der Vorbehalt ist bescheidmäßig aufzuheben. Je nachdem, ob die Nachprüfung zu einem im Spruch anders lautenden einheitlichen Grundsteuermessbescheid führt oder nicht, ist im ersten Fall gleichzeitig ein endgültiger einheitlicher Grundsteuermessbescheid zu erlassen oder im zweiten Fall der bisherige vorläufige einheitliche Grundsteuermessbescheid gleichzeitig für endgültig zu erklären. Damit aber unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene vorläufige einheitliche Grundsteuermessbescheide in den Fällen keiner späteren Nachprüfung nicht für immer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorläufig bleiben, ist aus Gründen der Rechtssicherheit vorgesehen, dass mit dem Ablauf von 5 Jahren nach Erlassung eines unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorläufig ergangenen Hauptveranlagungsbescheides der Vorbehalt automatisch als aufgehoben gilt und der Hauptveranlagungsbescheid automatisch endgültig wird, ohne dass es eines weiteren diesbezüglichen Bescheides bedarf, womit dem Finanzamt eine ansonsten notwendige Evidenzhaltung abgenommen wird.

Dem Finanzamt bleibt sohin für eine Nachprüfung der Grundsteuererklärungen ein zeitlicher Rahmen von 5 Jahren, innerhalb dessen ein im Hauptveranlagungsverfahren unter dem Vorbehalt der Nachprüfung vorläufig ergangener einheitlicher Grundsteuermessbescheid problemlos geändert werden kann.

Ein unter dem Vorbehalt der (späteren) Nachprüfung vorläufig ergangener Hauptveranlagungsbescheid ist voll rechtsmittelfähig.

Für den Fall, dass für den ganzen Grundbuchkörper zum Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 eine Ausnahme von der Besteuerung besteht, kann das Finanzamt von der Erlassung eines Hauptveranlagungsbescheides absehen, muss aber nicht absehen, sondern es kann ebenfalls einen allerdings gemäß § 10 Abs. 8 auf Null lautenden Hauptveranlagungsbescheid erlassen. Letzterenfalls ist, wenn die Ausnahme von der Besteuerung später wegfällt, keine Nachveranlagung sondern eine Neuveranlagung gemäß § 15 durchzuführen.

Zu § 14 (Nachveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages):

Abs. 1 sieht für den Fall, dass das Finanzamt von der gemäß § 13 Abs. 1 letzter Satz vorgesehenen Möglichkeit Gebrauch gemacht und keine Hauptveranlagung vorgenommen hat, weil zum Hauptveranlagungsstichtag 1.1.2009 für den ganzen Grundbuchkörper eine Ausnahme von der Besteuerung bestanden hat, eine Nachveranlagung vor, wenn die Ausnahme von der Besteuerung später für den ganzen Grundbuchkörper oder nur für einzelne zu einem Grundbuchkörper gehörende Grundstücke wegfällt (z.B. wenn ein Staat sein Botschaftsgebäude verkauft).

Nachveranlagungsstichtag ist der Erste des Kalendermonats, der auf den Kalendermonat des die Nachveranlagung auslösenden Ereignisses folgt. Dieser Stichtag ist nach Abs. 2 für die der Nachveranlagung zugrunde zu legenden Verhältnisse maßgebend.

Beispiel: Ein Staat verkauft am 10. Juli 2009 sein Botschaftsgebäude. Nachveranlagungsstichtag ist der 1. August 2009.

Auf die Nachveranlagung sind nach Abs. 3 die Bestimmungen des ersten Absatzes des § 13 entsprechend anzuwenden. Das bedeutet, dass auch bei einer Nachveranlagung alle zu einem Grundbuchkörper gehörenden Grundstücke in dem über die Nachveranlagung zu erlassenden einheitlichen Grundsteuermessbescheid gemeinsam zu veranlagern sind.

Keine Anwendung finden hingegen die Bestimmungen des zweiten Absatzes des § 13 über die vorläufige Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Dies deshalb, weil es sich bei den Nachveranlagungen um keine Massenverfahren sondern nur um Einzelfälle handelt. Eine vorläufige Nachveranlagung ist daher nur unter den Voraussetzungen des § 200 Abs. 1 BAO möglich.

Da sich der Nachveranlagungsstichtag nicht mit dem Beginn eines Kalenderjahres decken muss, ist in einem solchen Fall bei der Festsetzung des Grundsteuerjahresbeitrages durch die Gemeinde für das Nachveranlagungsjahr auch § 21 Abs. 2 zu beachten.

Zu § 15 (Neuveranlagung der Steuermessbeträge und des einheitlichen Steuermessbetrages):

Bei dem Grundsteuerkonzept, das dem Gesetzesentwurf zugrunde liegt, sind nach der Hauptveranlagung zum 1.1.2009, die naturgemäß am Beginn des zeitlichen Anwendungsbereiches des GrStG 2008 stehen muss, in weiterer Folge keine periodischen allgemeinen Hauptveranlagungen mehr erforderlich, was zu einer nicht zu unterschätzenden Verwaltungsvereinfachung führen wird.

Künftigen geänderten Grundstücksverhältnissen braucht nur mehr durch eine einzelfallbezogene Neuveranlagung der Grundsteuermessbeträge und des einheitlichen Grundsteuermessbetrages Rechnung getragen werden, womit aktionsweise Massenverfahren, wie sie die derzeit gesetzlich alle 9 Jahre vorgesehene Hauptfeststellung der Einheitswerte und Hauptveranlagung der Grundsteuermessbeträge durch die

Finanzämter und die sich daran anschließende Grundsteuerfestsetzung durch die Gemeinden zur Folge haben, der Vergangenheit angehören.

Eine Änderung von Grundstücksverhältnissen liegt dann vor, wenn ein Spruchbestandteil des bisher für einen Grundbuchkörper maßgeblichen einheitlichen Grundsteuermessbescheides eine Änderung erfährt und zwar auch dann, wenn sich dadurch die Grundsteuermessbeträge der einzelnen Grundstücke und der einheitliche Grundsteuermessbetrag des Grundbuchkörpers nicht ändern, weil z.B. nur eine Änderung der Aktenzahl des Finanzamtes, der Einlagezahl, des Namens der Katastralgemeinde, des Namens eines (Mit-)Eigentümers oder ein Eigentümerwechsel stattgefunden hat. Dies dient der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit.

Die Neuveranlagung der Grundsteuermessbeträge und des einheitlichen Grundsteuermessbetrages löst sohin in ihrer Wirkung die Wert-, Art- und Zurechnungsfortschreibung der Einheitswerte nach dem BewG 1955 sowie die Fortschreibungs- und Nachveranlagung der Grundsteuermessbeträge nach dem GrStG 1955 ab.

EDV-technisch müssen nur die in der „Bescheidmaske“ bisher aufscheinenden Bezeichnungen und Daten durch die neuen Bezeichnungen und Daten ersetzt werden, was die Verwaltungsarbeit ebenfalls erleichtern wird (siehe den beiliegenden Entwurf des Bescheidspruches).

Der Neuveranlagungsbescheid ist wie der Haupt- und Nachveranlagungsbescheid voll rechtsmittelfähig. Er tritt an die Stelle des bisher maßgeblichen Bescheides. Das heißt, er ist auch hinsichtlich jener Spruchbestandteile rechtsmittelfähig, die unverändert bleiben, womit – wenn auch nicht rückwirkend – Fehler korrigiert werden können, die in dem vorangegangenen Bescheid unterlaufen sind, aber infolge der zwischenzeitlich eingetretenen Rechtskraft ansonsten nicht oder nur unter den erschwerten Bedingungen einer möglichen Durchbrechung der Rechtskraft korrigiert werden können.

Insofern ergibt sich für den Neuveranlagungsbescheid ein Unterschied etwa zu einem Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO oder § 293b BAO, da der Neuveranlagungsbescheid keiner „Teilrechtskraft“ unterliegt.

Die häufigsten Gründe, aus denen eine Neuveranlagung stattfinden wird, sind im Abs. 1 Z. 1 bis 11 – allerdings nur beispielsweise – aufgezählt. Die Aufzählung ist sohin keine taxative oder andere Fälle anschließende.

Neuveranlagungsstichtag ist der Erste des Kalendermonats, der auf den Kalendermonat des die Neuveranlagung auslösenden Ereignisses folgt. Dieser Stichtag ist nach Abs. 2 für die der Neuveranlagung zugrunde zu legenden Verhältnisse maßgebend.

Auf die Neuveranlagung sind nach Abs. 3 die Bestimmungen des § 13 entsprechend anzuwenden. Das bedeutet, dass auch bei einer Neuveranlagung alle zu einem

Grundbuchskörper gehörenden Grundstücke in dem über die Neuveranlagung zu erlassenden einheitlichen Grundsteuermessbescheid gemeinsam zu veranlagten sind.

Im Gegensatz zu einer Nachveranlagung finden bei der Neuveranlagung auch die Bestimmungen des zweiten Absatzes des § 13 über die vorläufige Veranlagung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung Anwendung, wenngleich sich die Anwendungsfälle in der Praxis eher auf die Fälle des Abs. 1 Z. 8 (Änderung der Zonenzuordnung) und Z. 9 (Änderung der Steuermesszahl) beschränken werden, wo es mitunter zu Massenverfahren kommen kann, wogegen es sich bei den übrigen Anwendungsfällen eher nur um Einzelfälle handeln wird.

Zu § 16 (Wertveranlagung des einheitlichen Steuermessbetrages):

Zwar sollte der Gesetzgeber schon bei der Festsetzung der Steuermesszahlen darauf achten, dass es zu keiner exzessiven Besteuerung der Grundstücke kommen kann, doch kann dies im Einzelfall nie ganz ausgeschlossen werden. Aus diesem Grund sieht § 16 ein Ausweichen in die Wertveranlagung vor (sogenannte „Fluchtklausel“).

Ein solches Ausweichen ist dann vorgesehen, wenn sich anlässlich der Hauptveranlagung, der Nachveranlagung oder einer Neuveranlagung herausstellt, dass der einheitliche Grundsteuermessbetrag für einen Grundbuchskörper (also nicht der Steuermessbetrag für ein einzelnes Grundstück) 0,2 % des Verkehrswertes des Grundbuchskörpers übersteigt. Was unter dem Verkehrswert zu verstehen ist, bestimmt sich nach § 2 LBG.

Die Wertveranlagung kann nicht von Amts wegen erfolgen, sondern setzt einen diesbezüglichen Antrag des Steuerschuldners voraus (antragsgebundenes Verfahren), womit es seiner freien Entscheidung überlassen bleibt, ob er in die Wertveranlagung ausweichen möchte oder nicht.

Der Antrag ist fristgebunden. Er kann nur bis zum Eintritt der Rechtskraft des im Wege der Haupt-, Nach- oder einer Neuveranlagung ergangenen einheitlichen Grundsteuermessbescheides gestellt werden, womit dem Steuerschuldner für seine Entscheidung die volle Berufungsfrist zur Verfügung steht.

Gleichzeitig mit dem Antrag ist vom Steuerschuldner der Nachweis zu führen, dass der vom Finanzamt für den Grundbuchskörper festgesetzte einheitliche Grundsteuermessbetrag tatsächlich 0,2 % des Verkehrswertes dieses Grundbuchskörpers übersteigt. Die Beweislast obliegt sohin dem Steuerschuldner. Dies entspricht auch dem Grundsatz des § 138 Abs. 1 BAO, wonach die Abgabepflichtigen die Richtigkeit ihrer Anbringen zu beweisen haben. Eine Glaubhaftmachung, wie sich § 138 Abs. 1 letzter Satz BAO für den Fall als genügend ansieht, dass ein Beweis dem Abgabepflichtigen nach den Umständen nicht zugemutet werden kann, kommt hier nicht in Betracht; und zwar deshalb, weil einerseits der Gesetzestext einen Nachweis verlangt und weil andererseits ein solcher nach dem LBG tatsächlich geführt werden kann.

Dem Finanzamt obliegt es sodann, gemäß § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Wertveranlagungsverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob der von ihm für den Grundbuchkörper festgesetzte einheitliche Grundsteuermessbetrag tatsächlich 0,2 % seines Verkehrswertes im Sinne des § 2 LBG übersteigt oder nicht. Es gilt sohin der Grundsatz der freien Beweiswürdigung, wonach alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln gibt, womit es dem Steuerschuldner frei gestellt ist, mit welchen Beweismitteln er das Überschreiten der 0,2 %-Grenze beweisen will und kann.

Die 0,2%-Grenze wurde deshalb gewählt, weil sie unter Berücksichtigung des derzeit nach § 15 Abs. 1 FAG 2008 geltenden höchsten Hebesatz von 500% nur zu einer Grundsteuerbelastung im Ausmaß von max. 1% des Verkehrswertes des Grundbuchkörpers pro Kalenderjahr führen kann.

Was die Kosten der Beweisführung anlangt, ist auf § 313 BAO zu verweisen, wonach die Parteien die ihnen im Abgabeverfahren erwachsenden Kosten selbst zu bestreiten haben.

Je nachdem, ob die Wertveranlagung im Zuge der Haupt-, Nach- oder einer Neuveranlagung erfolgt, sind zufolge Abs. 2 die Bestimmungen der §§ 13 bis 15 auch auf die Wertveranlagung entsprechend anzuwenden.

Zu § 17 (Beistandspflichten):

Da die Finanzämter für die Erlassung der einheitlichen Grundsteuermessbescheide auf Daten angewiesen sind, die sie nicht selbst verwalten und die ihnen in Anbetracht von rund 2.200.000 Steuerfällen automationsunterstützt zugänglich sein müssen, bedarf es hierfür besonderer Beistandspflichten jener Stellen, die über diese Daten verfügen.

Dafür reichen aber die Bestimmungen des § 158 BAO nicht aus, sodass es einer diesbezüglichen eingeständigen Regelung im GrStG 2008 selbst bedarf.

Zu § 18 (Erhebungsberechtigte Gemeinde):

Abs. 1 stimmt mit § 18 Abs. 1 letzter Satz FAG 2008, was die sachliche Zuständigkeit betrifft, überein. Die FAG-Bestimmung enthält jedoch keine Regelung über die örtliche Zuständigkeit, sodaß es einer diesbezüglichen eigenständigen Regelung im GrStG 2008 selbst bedarf.

Die im Abs. 2 enthaltene Präzisierung des eigenen Wirkungsbereiches der Gemeinden hängt damit zusammen, dass § 18 Abs. 1 letzter Satz FAG 2008 für die Berechnung und Festsetzung des Jahresbetrages der Grundsteuer sowie für die Einhebung und zwangsweise Einbringung der Grundsteuer die Gemeinden als zuständig erklärt, § 19 FAG 2008 von den im § 18 Abs. 1 letzter Satz FAG 2008 geregelten Aufgaben der Gemeinden, aber die zwangsweise Einbringung der Grundsteuer vom eigenen Wirkungsbereich der Gemeinden ausnimmt.

Die Anführung der Gesamtrechtsnachfolge erscheint zweckmäßig, da im Falle z.B. einer Gemeindezusammenlegung oder einer Änderung der Gemeindegrenzen etwa mit

Gebietsaustausch noch Grundsteuerschuldigkeiten für davor liegende Zeiträume aushaffen können.

Zu § 19 (Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages):

Gemäß § 7 Abs. 5 F-VG 1948 kann die Bundesgesetzgebung die Gemeinden ermächtigen, bestimmte Abgaben aufgrund eines Beschlusses der Gemeindevertretung auszuschreiben. Von dieser Möglichkeit („Kann-Bestimmung“) hat der Bundesgesetzgeber im § 15 Abs. 1 FAG 2008 Gebrauch gemacht und die Gemeinden ermächtigt, durch Beschluss der Gemeindevertretung die Hebesätze der Grundsteuer bis zum Ausmaß von 500% festzusetzen.

Aus der gesetzlich verwendeten Mehrzahl „Hebesätze“ ergibt sich, dass eine Gemeinde nicht nur einen sondern auch mehrere Hebesätze festsetzen kann.

Es bleibt sohin jeder einzelnen Gemeinde zunächst einmal überlassen, ob sie überhaupt von dem ihr durch § 15 Abs. 1 FAG 2008 eingeräumten freien Beschlussrecht Gebrauch machen will oder, ob sie darauf verzichten will und keinen Hebesatz festsetzt, was de facto einer Grundsteuerbefreiung gleichkommt.

Macht eine Gemeinde von diesem freien Beschlussrecht Gebrauch, so bleibt es ihr weiters überlassen, die Höhe des bzw. der Hebesätze frei zu bestimmen, wobei nur das Ausmaß von 500% für den einzelnen Hebesatz nicht überschritten werden darf.

Macht eine Gemeinde von der Möglichkeit zur Festsetzung mehrerer Hebesätze Gebrauch, dürfen die einzelnen Hebesätze nach Abs. 2 nur für die im § 9 Abs. 1 vorgesehenen Grundstücks-kategorien, das heißt für die im § 9 Abs. 1 vorgesehenen Benützungarten und Unterteilungen unterschiedlich sein. Es ist sohin nicht möglich, für einzelne Katastralgemeinden des Gemeindegebietes unterschiedliche Hebesätze festzusetzen.

Da es sich bei der Grundsteuer um eine Jahressteuerschuldigkeit handelt, ist die Grundsteuer grundsätzlich immer mit einem Jahresbetrag festzusetzen.

Ergeht der Grundsteuerbescheid aufgrund einer Nachveranlagung gemäß § 15 ist jedoch zu beachten, dass das an den Steuerschuldner zu richtende Leistungsgebot für das Nachveranlagungsjahr sich gemäß § 21 Abs. 2 nur auf die steuerpflichtigen Kalendermonate beziehen darf, worüber im Grundsteuerbescheid abgedeutelt von der Festsetzung der Jahressteuerschuldigkeit abzusprechen ist. Das gleiche gilt, wenn die Nachveranlagung als Wertveranlagung gemäß § 16 erfolgt.

Ergeht der Grundsteuerbescheid aufgrund einer Neuveranlagung gemäß § 15 Abs. 1 Z. 10, weil für den ganzen Grundbuchkörper eine Ausnahme von der Besteuerung eingetreten ist, ist zu beachten, dass das an den Steuerschuldner zu richtende Leistungsgebot für das Neuveranlagungsjahr sich gemäß § 21 Abs. 3 ebenfalls nur auf die steuerpflichtigen Kalendermonate beziehen darf, worüber im Grundsteuerbescheid abgedeutelt von der Festsetzung der Jahressteuerschuldigkeit abzusprechen ist und woraus sich dann in weiterer Folge der Nachforderungs- bzw. Gutschriftsbetrag zu ergeben hat.

Durch die den Gemeinden im § 15 Abs. 1 FAG 2008 in Verbindung mit § 19 Abs. 2 eingeräumte Hebesatzautonomie wird es jeder einzelnen Gemeinde ermöglicht, die auf ihrem Gemeindegebiet vorherrschenden besonderen Verhältnisse besser zu berücksichtigen, als dies durch die bundeseinheitlich, wenn auch nach Zonen getrennt festgesetzten Steuermesszahlen möglich ist.

Dies wird insbesondere dann deutlich, wenn eine Gemeinde von der ihr im Abs. 2 eingeräumten Möglichkeit einer zeitlich begrenzten unterschiedlichen Hebesatzfestsetzung etwa zwecks Finanzierung eines zeitlich begrenzten Projektes Gebrauch macht, das allen oder nur bestimmten Benützungsarten oder Unterteilungen zugute kommt.

Aus Abs. 1 in Verbindung mit § 15 Abs. 1 FAG 2008 ergibt sich weiters, dass es sich bei dem (den) festzusetzenden Hebesatz (Hebesätzen) jeweils um einen Hundertsatz im Sinne eines Prozentsatzes handeln muss.

Weiters geht aus Abs. 1 hervor, dass es sich bei einem Grundsteuerbescheid immer um einen von einem (im Wege der Haupt-, Nach-, Neu- oder Wertveranlagung ergangenen) einheitlichen Grundsteuermessbescheid abzuleitenden Abgabenbescheid handelt, sodass auf den Grundsteuerbescheid die für abgeleitete Abgabenbescheide geltenden Vorschriften der jeweils maßgeblichen Landesabgabenordnung anzuwenden sind.

Grundsätzlich ist der Hebesatz nach Abs. 1 auf den einheitlichen Grundsteuermessbetrag des ganzen Grundbuchskörpers anzuwenden.

Sollte eine Gemeinde aber von der Möglichkeit des Abs. 2 zur Festsetzung unterschiedlicher und/oder allenfalls zeitlich begrenzter Hebesätze für einzelne Benützungsarten und/oder Unterteilungen Gebrauch gemacht haben, ist bei der Festsetzung des Grundsteuerjahresbetrages von den in dem einheitlichen Grundsteuermessbescheid für die einzelnen Benützungsarten bzw. Unterteilungen des Grundbuchskörpers festgesetzten Steuermessbeträgen auszugehen.

Die in Abs. 4 vorgesehene Durchbrechung der (absoluten) Verjährung erscheint erforderlich, weil die Erlassung eines einheitlichen Grundsteuermessbescheides keiner Festsetzungsverjährung unterliegt, da es sich hierbei um keinen Abgabenbescheid handelt, und sich das Haupt-, Nach- oder ein Neuveranlagungsverfahren jahrelang bis zu den Höchstgerichten (VwGH, VfGH) hinziehen kann und im Anschluss daran der Steuerschuldner immer noch die Möglichkeit hat, von seinem ihm gemäß § 16 zustehenden Recht auf Beantragung einer Wertveranlagung Gebrauch zu machen, womit sich das Wertveranlagungsverfahren wiederum jahrelang bis zu den Höchstgerichten hinziehen kann, was aus rechtsstaatlichen Gründen hingenommen werden muss mit dem Ergebnis, dass dann für die Erlassung des abzuleitenden Grundsteuerbescheides mitunter nicht einmal die absolute Festsetzungsverjährung nach der jeweils maßgeblichen Landesabgabenordnung ausreichen könnte.

Zu § 20 (Wirkungen gegen Rechts- und Besitznachfolger):

Diese Vorschrift ist deshalb erforderlich, weil nicht alle Landesabgabenordnungen eine solche Vorschrift enthalten.

Zu § 21 (Fälligkeiten):

Der Abs. 1 entspricht weitgehend dem bisherigen § 29 GrStG 1955, nur dass auf das sogenannte „Ausgleichsviertel“ verzichtet wird und Nachforderungen generell innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des ändernden Grundsteuerbescheides zu entrichten sowie Guthaben sofort gutzuschreiben sind.

Die Abs. 2 und 3 stehen im Zusammenhang mit § 3 Abs. 1 und 2, wenn der Abgabenspruch während eines Kalenderjahrs entsteht (z.B. eine Ausnahme von der Besteuerung wegfällt) bzw. erlischt (z.B. eine Ausnahme von der Besteuerung eintritt).

Zu § 22 (Grundsteuergebarung):

Diese Vorschrift verlangt für jeden einzelnen Grundbuchkörper eine Einzelgebarung der Grundsteuer und ihrer dazu zu erhebenden Nebenansprüche, womit eine kontokorrentmäßige kumulative Gebarung der Grundsteuer zusammen mit anderen vom Steuerschuldner zu entrichtenden Gemeindeabgaben nicht möglich ist.

Dies entspricht auch dem für die Abgabenbehörden des Bundes geltenden Grundsatz des § 213 Abs. 3 zweiter Satz BAO, soweit Abgaben oder Beiträge vom Grundsteuermessbetrag oder vom Einheitswert des Grundbesitzes durch Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind.

Weiters wird dadurch die Geltendmachung der persönlichen Haftungen gemäß § 5 und der dinglichen Haftung gemäß § 6 wesentlich erleichtert, weil im Haftungsfall keine Rückaufrollung des Steuerkontos und Trennung der Verbuchung nach den verschiedenen Abgabenarten erforderlich ist.

Zu § 23 (Umstellung langfristiger Verträge):

Diese Vorschrift soll es dem Steuerschuldner bzw. seinem Vertragspartner für den Fall, dass die Grundsteuer Bestandteil z.B. eines Miet-, Pacht-, Bauzinses, Nutzungs-, Servituts- oder Gestattungsentgeltes ist (also nicht z.B. bei einem fixen Mietzins oder einem umsatzabhängigen Mietzins), ermöglichen, vom anderen Vertragspartner einen angemessenen Ausgleich (etwa durch Erhöhung oder Verminderung des Mietzinses und dgl.) zu verlangen, wenn sich durch das GrStG 2008 eine Mehr- oder Minderbelastung an Grundsteuer ergeben sollte, ohne dass sich der Steuerschuldner bzw. sein Vertragspartner sogleich einem mitunter nicht kalkulierbaren Prozessrisiko im Falle eines Zivilprozesses aussetzen muss.

Da es sich um eine zivilrechtliche Vorschrift handelt, ist mit ihrer Vollziehung gemäß § 27 Abs. 2 der Bundesminister für Justiz betraut.

Zu § 24 (Verweisung auf andere Bundesgesetze):

Diese Vorschrift enthält eine sogenannte dynamische Verweisung hinsichtlich jener Bundesgesetze, auf die im GrStG 2008 Bezug genommen wird.

Zu § 25 (Zeitlicher Anwendungsbereich des GrStG 2008):

Diese Vorschrift enthält, da es sich bei der Grundsteuer um eine zeitraumbezogen zu erhebende Abgabe handelt, den Beginn des Erhebungszeitraumes der Grundsteuer nach dem GrStG 2008.

Zu § 26 (Zeitlicher Anwendungsbereich des GrStG 1955):

Da der zeitliche Anwendungsbereich der GrStG 2008 mit dem 1.1.2009 beginnt, ist es nur logisch, dass der zeitliche Anwendungsbereich des GrStG 1955 grundsätzlich mit dem Ablauf des 31.12.2008 endet.

Davon muss es aber eine Ausnahme geben, weil die neuen Grundsteuerbescheide nach dem GrStG 2008 nicht schon am 1.1.2009 erlassen sein können, endet doch die gesetzliche Frist zur Abgabe der Grundsteuererklärung zum 1.1.2009 gemäß § 11 Abs. 1 mit dem 31.3.2009. Außerdem können die neuen Grundsteuerbescheide bei rund 2,200.000 Steuerfällen auch nicht in kurzer Zeit erlassen werden.

Es ist daher erforderlich, dass die Grundsteuervorauszahlungen nach dem GrStG 1955 von dem einzelnen Steuerschuldner noch solange weiter eingehoben werden können, bis ihm der Hauptveranlagungsbescheid gemäß § 13 zugestellt worden ist.

Zugleich mit der Bekanntgabe des Hauptveranlagungsbescheides gemäß § 13 sind dem bisherigen Steuerschuldner die für die Zeiträume ab dem 1.1.2009 nach dem GrStG 1955 vorgeschriebenen Vorauszahlungen gutzuschreiben. In den meisten Fällen wird es dabei zu einer Anrechnung der bisher für das Jahr 2009 angelasteten Grundsteuervorauszahlungen nach altem Recht auf die Grundsteuerschuldsigkeiten nach neuem Recht kommen, wenn der Steuerschuldner derselbe ist, woraus sich dann eine Nachforderung oder ein Guthaben ergeben wird.

Teil C: Verfassungsrechtliche Analyse einer Neugestaltung der Grundsteuer in Österreich

Claus Staringer, Sabine Heidenbauer, Michael Höllbacher (WU Wien)

1. Ausgangslage

1.1 Das derzeitige System der Einheitsbewertung im Kontext der Grundsteuer

Im derzeit geltenden Grundsteuergesetz 1955 wird in § 12 GrStG als Bemessungsgrundlage der für den Veranlagungszeitpunkt maßgebende Einheitswert des Steuergegenstandes normiert. Die speziellen Regelungen über diese Einheitsbewertung finden sich in den §§ 19 ff BewG. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie für Grundstücke sieht der 2. Teil, 1. Abschnitt des BewG in Zeitabständen von je neun Jahren vor, die Einheitswerte festzustellen (so genannte Hauptfeststellung). Bereits bei der letzten Hauptfeststellung des Grundvermögens zum 1.1.1973 wurde der Bodenwert äußerst vorsichtig bewertet und entsprach nicht dem gemeinen Wert, welcher eigentlich von § 55 Abs 1 BewG für die Bewertung von Grundbesitz gefordert wird¹⁾. Obwohl das Bewertungsgesetz selbst alle neun Jahre eine neue Hauptfeststellung für das Grundvermögen vorsieht, wurde jene immer wieder durch Bundesgesetz verschoben. Schließlich wurde mit dem AbgÄG 1991²⁾ normiert, dass der Zeitpunkt einer neuerlichen Hauptfeststellung gesondert durch Bundesgesetz festzusetzen ist. Dies ist aber bis zum heutigen Tage nicht geschehen. Um den seit 1973 eingetretenen Wertänderungen dennoch (in einem zumindest geringen Umfang) Rechnung zu tragen, hat der Gesetzgeber gelegentlich eine pauschale Anhebung der historischen Einheitswerte vorgenommen³⁾ bzw. für gewisse Abgaben eine Vervielfachung der Einheitswerte angeordnet.

1.2 Die jüngste Rechtsprechung des VfGH zur Erbschafts- und Schenkungssteuer

Mit dem Erkenntnis zur Erbschaftssteuer vom 7.3.2007, G 54/06 u. a., und dem im Wesentlichen gleichlautenden Erkenntnis zur Schenkungssteuer vom 15.6.2007, G 23/07 u. a., hat der VfGH die Grundtatbestände des ErbStG mit Wirksamkeit ab 1.8.2008 als verfassungswidrig aufgehoben. In beiden Entscheidungen hat der VfGH ausdrücklich festgehalten, dass grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer an sich und gegen das System der Einheitsbewertung bestehen. Verfas-

¹⁾ Vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II⁵ (2006) Rz 70; *Fellner*, Und jetzt: Auch weitere einheitswertabhängige Geldleistungen verfassungswidrig?, SWK 2007, S 390.

²⁾ BGBl 1991/695.

³⁾ Zuletzt wurden die (historischen) Einheitswerte pauschal um 35 % zum 1.1.1983 angehoben.

sungsrechtliche (genauer gesagt gleichheitsrechtliche) Bedenken bestehen jedoch bezüglich der konkreten Ausgestaltung der Einheitsbewertung. Die jahrzehntelange Nichtanhebung der Grundbesitzeinheitswerte führte dazu, dass es bei der Bemessung der Erbschafts- und Schenkungssteuer nicht darauf ankommt, was jemand konkret heute und jetzt erbt bzw. geschenkt bekommt, sondern vielmehr darauf, welchen (historischen) Wert der Grundbesitz vor Jahrzehnten – konkret zum 1.1.1973 – hatte. Auch die in § 19 Abs 2 ErbStG angeordnete Verdreifachung der Einheitswerte ist nach Ansicht des VfGH (und im Übrigen auch des VwGH⁴⁾ ein ungeeignetes Instrument, um die Wertentwicklung der einzelnen Liegenschaften über Jahrzehnte hindurch sachgerecht abzubilden. Die generelle pauschale Anhebung oder Vervielfachung der Einheitswert kann vielmehr dazu führen, bestehende Ungleichmäßigkeiten noch zu verschärfen. Somit erfüllen die (historischen, dreifachen) Einheitswerte nicht mehr die vom VfGH geforderte Eignung, den Wert der Liegenschaften in Relation zu den für andere Vermögenswerte geltenden Bewertungsregeln realitätsgerecht und sachlich abzubilden. Anders als das deutsche Bundesverfassungsgericht⁵⁾ hat der VfGH aber nicht die Bewertungsregeln aufgehoben, sondern auf Grund der Bedenken bezüglich weiterer Verfassungswidrigkeiten auf den Grundtatbestand gegriffen. Argumentierend führte der VfGH aus, dass eine isolierte Aufhebung der Einheitsbewertung dazu geführt hätte, dass Liegenschaftsbesitz mangels anderslautender Vorschriften mit dem gemeinen Wert anzusetzen gewesen wäre (§ 19 Abs 1 ErbStG iVm § 10 Abs 1 BewG) und dementsprechend den Besonderheiten des Liegenschaftsbesitzes, wie z. B. der erschwerten Verwertbarkeit, nicht mehr Rechnung getragen werden könnte. Dennoch liegt der Kern der verfassungsrechtlichen Problematik in den auf – wie geschildert gebildete – Einheitswerte zurückgreifenden Bewertungsbestimmungen für Erbschaften bzw. Schenkungen.

1.3 Bedeutung der VfGH-Rechtsprechung für die Grundsteuer?

Der VfGH hat in seinen Erkenntnissen zur Erbschafts- und Schenkungssteuer das System der Einheitsbewertung per se nicht als verfassungswidrig erkannt⁶⁾. Die vorliegenden Verfahren beschränken sich auf das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz⁷⁾ und entfalten keine unmittelbare⁸⁾ Präjudizwirkung für die Grundsteuer.

Da die Einheitswerte nicht nur der Bemessungsgrundlage der Erbschafts- und Schenkungssteuer zu Grunde liegen, könnten die Erkenntnisse des VfGH aber mittelbar auch Wirkung im Bereich anderer vom Einheitswert abhängiger Steuern zeitigen. So werden die Einheitswerte

⁴⁾ Vgl etwa VwGH 30.5.1994, 93/16/0093.

⁵⁾ Vgl Beschluss vom 7. 11. 2006, 1 BvL 10/02.

⁶⁾ Siehe dazu auch *Taucher*, Steuern auf Grund und Boden – Optionen für Österreich, in Bauer/Schratzenstaller (Hrsg) Stärkung der subnationalen Steuerautonomie und intragovernmentale Transfers (2007) 121 (125).

⁷⁾ Siehe auch dazu *Fellner*, taxlex 2006, 375 ff.

⁸⁾ So aber *Fellner*, SWK 2007, S 396.

z. B. auch für die Erhebung der Grundsteuer (§ 12 GrStG), der Bodenwertabgabe (§ 2 BodenwertabgabeG) oder der Grunderwerbsteuer (§ 6 GrEStG) herangezogen⁹⁾. Die Wurzel der Gleichheitswidrigkeit der Erbschafts- und Schenkungssteuer – nämlich die differenzierte Bewertung verschiedener Vermögenswerte — ist der Grundsteuer allerdings nicht inhärent¹⁰⁾. Die anstelle regelmäßiger Hauptfeststellungen, d. h. Neubewertungen, vorgenommenen pauschalen Anhebungen der Einheitswerte und die damit einhergehenden Verzerrungen wurden vom VfGH zumindest in zeitlicher Nähe zur Einbürgerung dieser Praxis als verfassungskonform erachtet¹¹⁾.

Ob dies noch heute nach den VfGH-Erkenntnissen zu Erbschafts- und Schenkungssteuer unbeanstandet bliebe, ist derzeit offen. Ein entsprechendes VfGH-Verfahren zur Grundsteuer ist bislang nicht eingeleitet worden und bleibt daher weiterhin abzuwarten. Im Schrifttum wird jedenfalls z. T. von einer Verfassungswidrigkeit der derzeitigen Einheitsbewertung auch für Zwecke der Grundsteuer ausgegangen¹²⁾. Für die Grunderwerbsteuer wird von bereits anhängigen VfGH-Verfahren berichtet¹³⁾.

Zuletzt hat der VfGH ausgesprochen, dass die verfassungsrechtliche Problematik der bloß historischen Einheitsbewertung jedenfalls nur im Zusammenhang mit einer konkreten Steuer (wie bisher etwa die Erbschaftssteuer oder die Schenkungssteuer) beurteilt werden kann. Eine "abstrakte" Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung für sich (selbst wenn diese bloß historisch ist) hat der VfGH dabei verneint. Ob eine auf solchen Einheitswerten aufbauende Steuer verfassungswidrig ist, muss daher für die konkrete Steuer geprüft werden. Dies wird auch für die Grundsteuer gelten¹⁴⁾.

Gerade bei der Grundsteuer, die häufig nur sehr geringe Belastungen bewirkt, ließe sich aber möglicherweise als Gegenargument ins Treffen führen, dass der VfGH festgehalten hat, dass der Spielraum des Gesetzgebers bei den Bewertungsregeln von der Höhe der konkreten Steuerlast abhängt. Bei geringfügigen Steuern wird daher entsprechend größere Flexibilität bestehen. Freilich bedeutet dies wiederum, dass z. B. im Falle steigender Steuerbelastungen aus der Grundsteuer (z. B. Tarifreform) der Rechtfertigungsdruck tendenziell steigen wird. Insofern ist die vorliegende VfGH-Judikatur auch für die Grundsteuer zumindest potentiell relevant.

⁹⁾ Siehe dazu auch *Fellner*, Neue Entwicklungen im Bewertungs- sowie Erbschafts- und Schenkungssteuerrecht, *taxlex* 2006, 375 ff; *Fellner*, *SWK* 2007, S 391 f.

¹⁰⁾ Vgl auch *Berghuber/Picek/Schratzenstaller*, Perspektiven der Erbschafts- und Schenkungssteuer in Österreich, Studie des Österreichischen Instituts für Wirtschaftsforschung im Auftrag der Bundesarbeiterkammer (2007) 55.

¹¹⁾ VfSlg 10361/1985; VfSlg 10365/1985. Siehe auch *Doralt/Ruppe*, *Steuerrecht*, Band II, Rz 51; *Fellner*, Bewertung von Grundbesitz verfassungswidrig – Reformen jahrzehntelang verschleppt, *RdW* 2006, 793 (794).

¹²⁾ *Fellner*, *SWK* 2007 S 390 ff.

¹³⁾ *Fellner*, *RdW* 2008, 180.

¹⁴⁾ VfGH 13.3.2008, B 1534/07.

2. Der Arbeitsentwurf des KDZ für ein Grundsteuergesetz 2008

2.1 Das Grundkonzept des Arbeitsentwurfes

Das aktuell geltende Grundsteuergesetz 1955 (GrStG)¹⁵⁾ soll nach dem vorgelegten Entwurf durch ein Bundesgesetz über die Grundsteuer 2008 ersetzt werden. Beiden Gesetzeswerken ist dabei gemeinsam, dass die Grundsteuer in ihrer grundsätzlichen Konzeption eine Vermögensteuer sein soll, die den inländischen Grundbesitz belastet. Dementsprechend soll die Grundsteuer auch nach dem vorgelegten Arbeitsentwurf vom Belastungsziel her eine wertbezogene Abgabe sein.

Kern der Neuregelung durch den Arbeitsentwurf ist aber eine gegenüber dem bisherigen Recht deutlich verschiedene Ausgestaltung des steuerlichen Tatbestands der Grundsteuer, mit dem das Belastungsziel einer wertbezogenen Abgabe erreicht werden soll:

Während die bisherige Grundsteuer in ihrem Tatbestand klar wertbezogen ist (Besteuerungsgrundlage ist der "Grundbesitz", für dessen Bewertung das System der Einheitswerte nach dem Bewertungsgesetz herangezogen wird [§§ 12 ff GrStG iVm §§ 19 ff BewG])¹⁶⁾, liegt der Tatbestandsbildung nach dem vorgelegten Arbeitsentwurf im Grundsatz die Idee einer Flächensteuer zugrunde. Demnach soll sich die steuerliche Belastung von im Inland gelegenen Grundstücken (§ 1 Abs 1 des Arbeitsentwurfes) nicht nach einer unmittelbar wertbezogenen Größe richten, sondern vielmehr primär nach der Fläche des jeweiligen Grundstücks. Allerdings sollen wertbezogene Komponenten indirekt insoweit in die Besteuerungsgrundlage einfließen, als konkrete Benützungsort und Nutzung sowie die Lage des Grundstückes ebenfalls für die konkrete Höhe der Steuer relevant sind (diese Elemente sollen für die Berechnung der Steuermesszahl herangezogen werden, dazu sogleich unten). (Nur) über diese Größen kann daher eine Wertkomponente in die Berechnung der Steuer einfließen, wobei offenkundig die Absicht darin liegt, durch die Berücksichtigung verschiedener Benützungskategorien (z. B. Bauflächen, landwirtschaftlich genutzte Flächen etc.) und einer geographischen Zoneneinteilung in typisierender Weise eine den konkreten Wertverhältnissen nahekommende Besteuerungsgrundlage zu erreichen.

In dieser Form der steuerlichen Tatbestandsbildung – bei der auf den Punkt gebracht eine Vermögensteuer mit einem nicht unmittelbar, sondern lediglich allenfalls mittelbar wertbezogenen Tatbestand versehen wird – liegt naturgemäß eine Unschärfe. Denn es ist schon auf den ersten Blick erkennbar, dass ein flächenbezogen gebildeter Steuertatbestand selbst bei sorgfältiger Wahl der Tatbestandselemente bzw. -variationen zur typisierenden Wertberücksichtigung zwangsläufig zu anderen Ergebnissen führen wird als ein rein wertbezogener Tatbestand.

¹⁵⁾ Bundesgesetz vom 13. Juli 1955 über die Grundsteuer (Grundsteuergesetz 1955), BGBl 1955/149 idGF.

¹⁶⁾ Siehe oben Abschnitt 1.1.

Dieser Unschärfe in der Tatbestandsbildung steht auf der anderen Seite ganz offensichtlich das Streben nach Verwaltungsökonomie bei der Erhebung der Grundsteuer gegenüber. Denn leicht erkennbarer Vorteil einer solchen nicht unmittelbar wertbezogenen Steuer ist es, dass die Vollzugsbehörden im Grundsatz den konkreten Wert des jeweiligen Grundstücks nicht ermitteln müssen (wie dies etwas bei einer Einheitsbewertung nach den §§ 19 ff BewG der Fall wäre), um die Steuer festsetzen zu können.

Dieses neue Bewertungssystem ist zentrales Element des Arbeitsentwurfes. Die folgenden Ausführungen konzentrieren sich daher auf die nähere Befassung mit spezifischen Aspekten dieses Bewertungssystems.

2.2 Die relevanten Bewertungsbestimmungen im Detail (§§ 7 ff)

Im Detail stellen sich die für dieses Bewertungskonzept relevanten Bestimmungen des Arbeitsentwurfes wie folgt dar:

2.2.1 Die "Besteuerungsgrundlagen"

Zunächst legt § 7 des Diskussionsentwurfes die Besteuerungsgrundlagen für die Grundsteuer fest. Diese sind bezogen auf den jeweiligen Veranlagungsstichtag das Gesamtflächenausmaß des Grundstückes, die Zonenzuordnung gemäß § 8, die Benutzungsarten der Benützungabschnitte, die Grundstückskategorien und die Steuermesszahlen gemäß § 9, sowie die Steuermessbeträge und der einheitliche Steuermessbetrag gemäß § 10.

Die so definierte Besteuerungsgrundlage der Grundsteuer besteht somit aus einer Kombination der oben genannten Elemente. Dabei legt § 7 noch nicht offen, in welche Beziehung diese Elemente zu setzen sind bzw. wie sich eine konkrete Bemessungsgrundlage daraus errechnet. Aus § 7 ergibt sich lediglich, dass diese Elemente für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage von Bedeutung sind. Eine konkrete Wert- bzw. Bemessungsgrundlagenbestimmung wird durch diese Bestimmung noch nicht vorgenommen.

2.2.2 Die Steuermesszahl

Lässt man den Hebesatz außer Betracht, dann hängt die Bemessungsgrundlage der Grundsteuer nach dem Arbeitsentwurf neben der Grundstücksfläche, die durch die tatsächlichen Verhältnisse vorgegeben ist, entscheidend von der Steuermesszahl ab. Zur Erlangung dieser Steuermesszahl hat der Bundesminister für Finanzen in einem ersten Schritt das Bundesgebiet mittels Verordnung in Zonen einzuteilen. Für jede Katastralgemeinde ist dabei eine Zone einzurichten, wobei für die Zonierung insgesamt 20 Zonenarten zur Verfügung stehen. Die einzelnen Zonen sind dabei – soweit möglich – unter Heranziehung von Kaufpreissammlungen über Grundstücke zu bilden. Subsidiär sind für die Zonenbildung eine Reihe von lagebezogenen Kriterien relevant, konkret geografische Lage, allgemeine und personenbezogene Verkehrsanbindung, Versorgung mit öffentlichen Dienstleistungen, öffentliche Infra-

struktur und Nahversorgung mit Gütern des täglichen Bedarfs. Ziel ist dabei die Bildung von Zonen mit möglichst einheitlichen Wertverhältnissen. Für jede dieser Zonen hat der Bundesminister für Finanzen dann mittels Verordnung für die in § 9 Abs 1 genannten Grundstücks-kategorien (Bauflächen, landwirtschaftlich genutzte Flächen, Gärten, Weingärten, Alpen, Wald, Gewässer, sonstige Grundflächen) eine Steuermesszahl in Euro pro Quadratmeter und Kalenderjahr festzusetzen.

Die Steuermesszahl ist somit ein konkreter Promille-Satz, der je nach konkreter Benützungsart bzw – innerhalb der Benützungsart – Zone verschieden ist.

2.2.3 Der Steuermessbetrag

Anschließend definiert § 10 des Diskussionsentwurfes den Steuermessbetrag der Grundsteuer. Diesen Steuermessbetrag erhält man "durch die Anwendung der gem. § 9 ermittelnden Steuermesszahl auf die sich gemäß § 7 Z 1 und 2 für das Grundstück ergebenden Besteuerungsgrundlage." In § 10 Abs 2 wird daraufhin normiert, dass "die Summe der sich für die einzelnen Grundstücke eines Grundbuchkörpers ergebenden Steuermessbeträge den einheitlichen Steuermessbetrag des Grundbuchkörpers bilden."

Diese Steuermessbeträge und der einheitliche Steuermessbetrag sind daraufhin vom Finanzamt mit einheitlichem Steuermessbescheid festzusetzen, dessen Inhalt von Amts wegen der gemäß § 18 erhebungsberechtigten Gemeinde mitzuteilen ist. In einem zweiten Schritt hat die Gemeinde diesen einheitlichen Steuermessbescheid den abzuleitenden Abgabenbescheiden zugrunde zu legen. Die Grundsteuerjahresschuld ist von der Gemeinde auf der Grundlage des einheitlichen Steuermessbescheides unter Anwendung des Hebesatzes mit abgeleitetem Abgabenbescheid festzulegen.

2.2.4 Möglichkeit der Wertveranlagung

Der Steuermessbetrag ist in der Folge für die Möglichkeit einer Wertveranlagung von zentraler Bedeutung. Übersteigt der für einen Grundbuchkörper einheitliche Steuermessbetrag per anno 0,2% des Grundstückswertes, so sieht § 16 des Arbeitsentwurfes die Möglichkeit einer Wertveranlagung vor. Macht der Steuerpflichtige von dieser Option Gebrauch, wird der Steuermessbetrag iE mit 0,2% des Grundstückswertes (bei voller Ausschöpfung des 500%igen Hebesatzrechtes durch die Gemeinde) gedeckelt. Der Grundstückswert ist vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. In solchen Fällen tritt somit eine "echte" Wertveranlagung an die Stelle der grundsätzlich vorgesehenen Flächensteuer.

3. Gutachtensauftrag

Das folgende Gutachten soll ausgewählte verfassungsrechtliche Kernfragen des vorgelegten Gesetzesentwurfs behandeln. Eine umfassende verfassungsrechtliche Würdigung des Entwurfs bzw. sämtlicher darin enthaltener Detailregelungen wird dabei nicht vorgenommen.

Im Einzelnen wird auf folgende Kernthemen eingegangen:

- die Problematik einer primär an die Grundstücksfläche anknüpfenden Grundsteuer ("Flächensteuer");
- die Heranziehung von Grundstücks-Kategorien bzw. -Zonen für die Bestimmung der Steuermesszahl (§§ 8 und 9 des Entwurfs);
- Problembereiche der Wertveranlagung (§ 16 des Entwurfs);

Festgehalten wird, dass im Folgenden über die genannten Themen hinaus keine verfassungsrechtliche Gesamtwürdigung des Entwurfs vorgenommen wird.

4. Verfassungsrechtliche Analyse

4.1 Die grundsätzliche Anknüpfung des Steuertatbestandes an die Grundstücksfläche

4.1.1 Verfassungsrechtliche Ausgangslage

Der vorgelegte Arbeitsentwurf definiert den Steuertatbestand für eine neue Grundsteuer primär über die Grundstücksfläche. Diese Grundstücksfläche (in m²) wird mit einer nach Benützungsort bzw. Lage differenzierten Steuermesszahl multipliziert und ergibt so den Steuermessbetrag. Damit nähert sich das vorgelegte Konzept für eine Grundsteuer jenem einer "Flächensteuer" an.

Dennoch ist – mangels anderslautender Anhaltspunkte im Entwurf des KDZ – davon auszugehen, dass die grundsätzliche Zielrichtung des Arbeitsentwurfs ist, die Grundsteuer weiterhin von der Belastungsfunktion her als Vermögensteuer zu belassen. Eigentlicher Belastungsgegenstand der Grundsteuer soll daher weiterhin das "Vermögen" des Steuerpflichtigen bleiben, somit eine wertbezogene Größe. Insoweit besteht daher nach dem Arbeitsentwurf ein Spannungsverhältnis zwischen dem durch die Grundsteuer eigentlich angestrebten Belastungsziel (nämlich der Belastung wertbezogener Größen) und dem konkret gewählten Steuertatbestand (der primär flächenbezogen ist), mit dem dieses Belastungsziel erreicht werden soll.

Die getroffene Auswahl des Besteuerungsgegenstandes einer konkreten Abgabe kann dann von Bedeutung sein, wenn der Gesetzgeber bei der Auswahl des Besteuerungsgegenstandes, somit der Grundsatzentscheidung über die Steuerwürdigkeit, inhaltlichen Beschrän-

kungen unterworfen ist¹⁷⁾. Hier geht es um die Frage, ob eine innere Rechtfertigung dafür besteht, gerade den konkret gewählten Besteuerungsgegenstand einer Abgabe zu unterwerfen. Das Schrifttum – und implizit auch die Rechtsprechung – geht hier davon aus, dass eine solche innere Rechtfertigungspflicht für die Wahl des Besteuerungsgegenstandes besteht. So wird die Auswahl eines Besteuerungsgegenstandes verfassungsrechtlich nur dann als zulässig angesehen, wenn für den konkreten Besteuerungsgegenstand ein sachlicher Belastungsgrund vorgewiesen werden kann, somit wenn die Wahl des Belastungsgrundes von einer inneren Rechtfertigung getragen wird. Hierfür wurden in der Vergangenheit als Rechtfertigungsgründe die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, Äquivalenzgesichtspunkte oder ein mit der Abgabe verfolgter Lenkungseffekt herangezogen. Liegt eine solche (taugliche) Rechtfertigung vor, dann erfüllt der Gesetzgeber das für die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes bestehende allgemeine verfassungsrechtliche Sachlichkeitsgebot. Denn die konkrete verfassungsrechtliche Rechtsgrundlage für das Rechtfertigungsbedürfnis des Besteuerungsgegenstandes ist richtigerweise im Gleichheitssatz zu sehen, der insoweit als Sachlichkeitsgebot verstanden wird¹⁸⁾.

Im vorliegenden Fall scheint nicht weiter zweifelhaft, dass der von der Stoßrichtung der Grundsteuer nach dem vorgelegten Arbeitsentwurf angestrebte Besteuerungsgegenstand diesen verfassungsrechtlichen Anforderungen genügen wird. Geht man nämlich davon aus, dass die Grundsteuer (weiterhin) das im inländischen Grundbesitz bestehende Vermögen des Steuerpflichtigen belasten soll, lassen sich aus den genannten zugelassenen Rechtfertigungsgründen für diese Belastung ohne Schwierigkeit die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen (ausgedrückt in seinem Vermögensbestand) sowie auch (zumindest bei entsprechender Belastungshöhe) Äquivalenzüberlegungen ins Treffen führen. Die grundsätzliche Auswahl eines solchen Belastungsziels wird daher nicht zu beanstanden sein.

Problematisch könnte allerdings sein, dass – wie oben beschrieben – im konkret vorgelegten Arbeitsentwurf dieses Belastungsziel einer vermögensbezogenen Abgabe durch einen primär nicht vermögensbezogenen Steuertatbestand erreicht werden soll. Es stellt sich somit die Frage, ob ein solcher nicht-vermögensbezogener (weil primär flächenbezogener) Steuertatbestand in der Lage ist, das Belastungsziel einer Vermögensabgabe zu verwirklichen. Nun wird hier dem Arbeitsentwurf zwar jedenfalls zuzubilligen sein, dass jedenfalls die Absicht des Entwurfes in der Erreichung einer vermögensbezogenen Besteuerung liegt, zumal die flächenbezogene Definition des Steuertatbestandes nur als "Hilfskonstruktion" für eine vermögensbezogene Besteuerung konzipiert scheint. Es lässt sich aber bezweifeln, ob es hinsichtlich der Frage der Auswahl eines zulässigen Besteuerungsgegenstandes tatsächlich (nur) auf die

¹⁷⁾ Siehe auch *Staringer*, Rechtsfragen der Zulässigkeit von "Handymastensteuern", in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg) Steuerrecht – Verfassungsrecht – Europarecht, FS Ruppe (2007) 573 (584).

¹⁸⁾ Vgl *Ruppe*, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben, in Bernat/Böhler/Weilinger (Hrsg) Zum Recht der Wirtschaft, FS Krejci (2001) 2079 (2082 ff); *Achatz*, Die Auswahl von Besteuerungsgegenständen – verfassungsrechtliche Aspekte, ÖStZ 2002, 534 (534 ff).

subjektive (oder gar nur behauptete) Absicht des Gesetzgebers ankommt, ein bestimmtes Belastungsziel erreichen zu wollen. Näherliegend erscheint es hier, nicht auf die subjektive Absicht des Gesetzgebers, sondern auf die tatsächliche (zumindest in der grundsätzlichen Stoßrichtung) verwirklichte Zielerreichung abzustellen.

Ein verfassungsrechtlicher Rechtfertigungsbedarf wird daher für die Konzeption des vorgelegten Arbeitsentwurfs nicht hinsichtlich der Wahl des grundsätzlichen Belastungsziels liegen, sondern hinsichtlich der Frage, ob die konkret gewählte Tatbestandsbildung (als Flächensteuer) diesem Belastungsziel (als Vermögensteuer) tatsächlich gerecht wird. Insoweit ist daher noch nach konkreten Rechtfertigungsgründen für die gewählte Tatbestandsbildung zu suchen.

4.1.2 *Rechtfertigung*

Eine naheliegende Rechtfertigung für das Auseinanderfallen von flächenbezogenem Tatbestand und vermögensbezogenem Belastungsziel ist die in § 9 des Arbeitsentwurfes getroffene Differenzierung bei der Bestimmung der Steuermesszahl (und damit des Steuermessbetrages) in Bezug auf die Benützungsort und Lage des jeweiligen Grundstücks. Ziel dieser Differenzierung nach Benützungsorten ist nämlich offenkundig eine pauschalierte Berücksichtigung des konkreten Wertes des Grundstücks innerhalb einer bestimmten Benützungsortart.

Ob die so vorgenommene Pauschalierung bei der Bestimmung der Steuermesszahl nach Grundstücksarten sachgerecht ist, ist für sich eine verfassungsrechtliche (konkret gleichheitsrechtliche) Frage. An dieser Stelle geht es aber darum, ob dieser Rückgriff auf die jeweilige Benützungsortart bzw. Lage dem Grunde nach ein ausreichendes Korrektiv darstellt, um das Spannungsverhältnis von flächenbezogenem Steuertatbestand und vermögensbezogenem Belastungsziel auszugleichen. Für eine solche Rechtfertigungswirkung können durchaus gute Gründe ins Treffen geführt werden: So wird es nicht darauf ankommen können, ob der konkret formulierte Steuertatbestand formal in seinem Kern flächen- oder vermögensbezogen formuliert ist. Vielmehr wird hier jedenfalls eine Gesamtschau der tatbestandsbildenden Elemente der Grundsteuer anzustellen sein. In diese fließen jedenfalls auch die Benützungsortarten bzw. die Lage (und die sich daraus ergebende konkrete Steuermesszahl) ein. Insoweit ist daher schon in der Tatbestandsbildung jedenfalls auch eine Vermögenskomponente enthalten.

Weiters wird auch jedenfalls die Tendenzaussage zutreffen, dass die Kategorisierung der Benützungsortarten bei der Bestimmung der Steuermesszahl eine umso stärkere Rechtfertigungswirkung entfaltet, je besser durch diese Kategorisierung der tatsächliche Wert des Grundstücks wiedergegeben wird. Dies wird zum einen bedeuten, dass eine umso stärkere Rechtfertigungswirkung erreicht werden kann, je feiner bzw. engmaschiger das Netz der verschiedenen Kategorien gesponnen ist. Umgekehrt wird die Rechtfertigung umso schwieriger, je weniger verschiedene Benützungsortarten vorgesehen sind und daher je pauschaler die Kategorisierungswirkung eingreift. Wo genau hier die Grenze zwischen einer ausreichend feinen bzw.

zu groben Kategorisierung liegt, wird abstrakt kaum festzulegen sein. Insoweit lässt sich daher wohl nur eine Tendenzaussage treffen.

Ebenso wird eine gewichtige Rolle auch der konkreten Bestimmung der Steuermesszahl für die einzelnen Kategorien zukommen. Denn die konkrete Wirkung der Kategorisierung hängt entscheidend davon ab, mit welcher Steuermesszahl eine bestimmte Benützungsort von Grundstücken versehen wird. An die Auswahl der Steuermesszahl ist daher jedenfalls die Anforderung zu stellen, dass diese möglichst nahe an den tatsächlichen Wert eines Grundstücks in dieser Kategorie kommt. Auch hier kommt es natürlich durch die Kategorisierung zu Abweichungen vom tatsächlichen Wert. Jedoch wird auch hinsichtlich der Steuermesszahl die Tendenzaussage getroffen werden können, dass eine möglichst feine Kategorisierung in Verbindung mit einer Zonierung hier das Risiko vermindern wird, zu große Abweichungen zwischen Steuertatbestand und Belastungsziel entstehen zu lassen. Insoweit gilt daher ähnliches wie bei der Wahl der einzelnen Kategorien¹⁹⁾.

Wesentliche Bedeutung wird in diesem Zusammenhang auch der Möglichkeit zur Wertveranlagung zukommen (§ 16 des Entwurfes). Denn diese Möglichkeit zur Wertveranlagung soll sicherstellen, dass bei größeren Abweichungen vom flächenbezogenen Steuermessbetrag und tatsächlichen Grundstückswert für den Steuerpflichtigen die Option besteht, der Besteuerung den tatsächlichen Grundstückswert zugrunde legen zu lassen. Auch die Möglichkeit zur Wertveranlagung nach § 16 kann daher eine Rechtfertigungswirkung entfalten. Für die Stärke dieser Rechtfertigungswirkung wird folgendes gelten: Je leichter der Zugang des Steuerpflichtigen zu einer solchen Wertveranlagung ist, umso stärker wird ihre Rechtfertigungswirkung sein. Umgekehrt wird die Rechtfertigungswirkung der Wertveranlagung umso geringer sein, je schwieriger es dem Steuerpflichtigen gemacht ist, eine solche Wertveranlagung zu erreichen.

Weiters wird auch ein Zusammenhang zwischen der Wertveranlagung und der Auffächerung der einzelnen Benützungsorten (und Steuermesszahlen) bestehen: Eine bloß geringe Auffächerung der Benützungsorten wird nämlich durch einen umso leichteren Zugang zur Wertveranlagung eher gerechtfertigt sein können. Umgekehrt wird eine ohnedies bereits breite Streuung von Benützungsorten (samt Steuermesszahl) das Risiko einer nicht wertgetreuen Steuerbemessung reduzieren, sodass der Zugang zur Wertveranlagung enger gewählt werden kann. Insgesamt stellen sich daher die Tatbestandselemente sowie die Möglichkeit zur Wertveranlagung als kommunizierende Gefäße dar, deren verfassungsrechtliche Rechtfertigungskraft in einer Gesamtsicht zu beurteilen ist²⁰⁾.

¹⁹⁾ Siehe zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von Pauschalierungen und Kategorisierungen Abschnitt 1.1.1.

²⁰⁾ Die Problembereiche der Wertveranlagung werden in Abschnitt 1.2 näher analysiert.

4.2 Die Kategorisierung der Benützungsarten für die Bestimmung der Steuermesszahl (§ 9 des Gesetzesentwurfes)

4.2.1 Verfassungsrechtliche Zulässigkeit von Typisierungen und Kategorisierungen

Der Gleichheitssatz der Bundesverfassung (Art 7 Abs 1 B-VG) beschränkt den Gestaltungsspielraum des (Abgaben-) Gesetzgebers. Demzufolge ist es dem Gesetzgeber verwehrt, Gleiches ohne hinreichenden Grund ungleich zu behandeln (Gleichheitssatz 1. Version; Verbot der unsachlichen Differenzierungen)²¹⁾. Im Umkehrschluss verbietet es der Gleichheitssatz jedoch auch, wesentlich Ungleiches in unsachlicher Weise gleich zu behandeln²²⁾. Der Gleichheitssatz enthält somit auch ein Gebot einer differenzierenden Regelung wesentlich unterschiedlicher Sachverhalte²³⁾. Daneben ist mit dem Gleichheitssatz sowohl in der 1. als auch in der 2. Version das Verhältnismäßigkeitsprinzip verbunden²⁴⁾. Das bedeutet, dass wesentlich ungleiche Sachverhalte ihrer Eigenschaft entsprechend "angemessen" unterschiedlich behandelt werden. Außerdem ist zu beachten, dass der VfGH Ende der 70er Jahre von seiner ursprünglichen "Exzess-Judikatur"²⁵⁾ abgegangen ist und den Gleichheitssatz zu einem umfassenden, den Gesetzgeber bindenden Sachlichkeitsgebot ausgebaut hat²⁶⁾.

Vor diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund stellt sich nun die Frage, inwieweit (abgabenrechtliche) Typisierungen und Kategorisierungen gleichheitsrechtlich zulässig sind. Typisierungen und Kategorisierungen führen schließlich definitionsgemäß dazu, dass Ungleiches gleich behandelt wird und dieser Umstand somit auf den ersten Blick gegen den Gleichheitssatz verstoßen würde. Auf die im Rahmen dieser Studie relevanten Bewertungsregelungen bezogen, bedeuten Typisierungen und Kategorisierungen, dass auf eine individuelle (Grundstücks-)Wertermittlung verzichtet wird und anstelle der einzelfallbezogenen exakten (aber eben auch komplizierten und verwaltungsintensiven) Wertermittlung ein typisiertes und damit auch ungenaueres, jedoch leichter administrierbares Bewertungsverfahren tritt. Dieses einfachere Bewertungsverfahren hat jedoch zur Folge, dass ungleiche Sachverhalte steuerlich im Wesentlichen gleich behandelt werden.

Es ist jedoch zu beachten, dass selbstverständlich auch eine solche Ungleichbehandlung (der 2. Version) sachlich begründet werden kann. In der Rechtsprechung des VfGH sind eine Reihe von Rechtfertigungsgründen erkennbar, welche es dem Gesetzgeber erlauben, Regelungen zu erlassen, ohne dabei auf jeden erdenklichen Einzelfall Bedacht nehmen zu müssen.

²¹⁾ stRSpr, vgl z. B. VfSlg 4392/1963, 8475/1978, 11641/1988, 14477/1993.

²²⁾ So genannter Gleichheitssatz in der 2. Version.

²³⁾ Vgl z. B. VfSlg 6410/1971, 9204/1981, 12641/1991 mwN.

²⁴⁾ Näher *Korinek/Holoubek*, Gleichheitssatz und Abgabenrecht, in Gassner/Lechner (Hrsg) Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht (1991) 88.

²⁵⁾ Gemäß der Exzess-Judikatur machen nur grobe Verstöße des Gesetzgebers eine Vorschrift gleichheitswidrig.

²⁶⁾ Vgl z. B. VfSlg 8457/1978, 11369/1987 mwN.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere jene Judikaturlinie des VfGH zu beachten, nach der eine an sich gleichheitswidrige Regelung aus Gründen der Verwaltungsökonomie bzw. genauer durch die Absicht der Verringerung eines vermeidbaren unwirtschaftlichen Verwaltungsaufwands gerechtfertigt werden kann²⁷⁾. So verbietet es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nicht, einfache und leicht handhabbare, somit auf Verwaltungsvereinfachung abzielende Regelungen zu treffen²⁸⁾. Der Gesetzgeber darf dabei von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehen und auf den Regelfall abstellen²⁹⁾. Dass hierbei auch Härtefälle entstehen können, macht ein Gesetz noch nicht per se gleichheitswidrig³⁰⁾. Es ist jedoch zu beachten, dass verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jede Regelung rechtfertigen können³¹⁾.

Schranken hierbei ergeben sich für den Gesetzgeber einerseits daraus, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber im Rahmen einer solchen Durchschnittsbetrachtung erlaubt, bloß jene Fälle zu vernachlässigen, welche sich als atypische, bloß ausnahmsweise auftretende Fälle erweisen³²⁾. So spricht der VfGH davon, dass Härtefälle nur dann in Kauf genommen werden können, wenn die Regelung an sich gleichheitssatzgemäß ist und der Gesetzgeber lediglich aus praktischen Gründen bei der notwendigen Abstraktion des Gesetzes nicht auf alle denkbaren Einzelfälle Bedacht nehmen konnte³³⁾. Liegt somit die naturgemäße Treffsicherheit einer Typisierung nicht geradezu im System, so bestehen aus gleichheitsrechtlicher Sicht keine Bedenken. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass dann, wenn der Härtefall vom System der Regelung geradezu schon mitgedacht ist, die Regelung nicht mehr mit dem Gleichheitssatz vereinbar ist³⁴⁾.

Auf der anderen Seite hängt das Ausmaß der solcherart hinzunehmenden ungleichen Auswirkungen nicht nur vom Grad der Schwierigkeiten, welche eine nach verschiedenen Sachverhalten differenzierende Lösung der Vollziehung bereiten würde, sondern auch vom Ge-

²⁷⁾ Vgl z. B. VfSlg 8204/1977, 8827/1980, 8875/1980, 9258/1981, 9624/1983, 10089/1984, 11025/1986, 11201/1986, 11469/1987, 11615/1988, 11616/1988, 11775/1988, 13659/1993.

²⁸⁾ Vgl z. B. VfSlg 5958/1969, 7873/1976, 7953/1976, 8457/1978, 8696/1979, 8814/1980, 8827/1980, 9258/1981, 9645/1983, 9924/1984, 10089/1984, 11025/1986, 11775/1988, 12642/1991.

²⁹⁾ Vgl z. B. VfSlg 3595/1959, 5318/1966, 8457/1978, 9671/1983, 10089/1984, 10276/1984, 10455/1985, 11048/1986, 11469/1987, 11615/1988, 11665/1988, 12642/1991, 13299/1992, 14841/1997, 16124/2001.

³⁰⁾ Vgl z. B. VfSlg 3568/1959, 5098/1965, 7891/1976, 7996/1977, 8457/1978, 8871/1980, 9645/1983, 9908/1983, 9924/1984, 10276/1984, 11615/1988, 11665/1988, 14268/1995, 16124/2001.

³¹⁾ Vgl VfSlg 13027/1992.

³²⁾ Vgl z. B. VfSlg 7012/1973, 8352/1978, 8806/1980, 9003/1980, 12641/1991, 16038/2000.

³³⁾ Als vernachlässigbaren Einzelfall hat es der VfGH beispielsweise angesehen, wenn im Studienförderungsrecht, ein nicht mehr unterhaltsberechtigter Student von vermögenden Eltern auch tatsächlich nicht unterstützt wird, obwohl das Vermögen der Eltern bei der Beurteilung der sozialen Bedürftigkeit miteinbezogen wird (VfSlg 12641/1991).

³⁴⁾ Vgl VfSlg 9901/1983 bezüglich einer Regelung, welche bei Zollvergehen unabhängig vom Grad des Verschuldens und unabhängig von der Höhe des durch das Vergehen verursachten Schadens die Rechtsfolge des Verfalls vorgesehen hat.

wicht der angeordneten unterschiedlichen Rechtsfolgen, ab³⁵). Ebenso findet die verfassungsrechtliche Erlaubnis, auf die Praktikabilität des Gesetzes Bedacht zu nehmen, "ihre Grenze dort, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Erwägungen³⁶." Es ist somit auch in diesem Bereich bei der gleichheitsrechtlichen Prüfung auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit Bedacht zu nehmen.

Der in der Praxis des (Abgaben-) Gesetzgebers wohl bedeutendste Fall von auf Verwaltungsökonomie abzielenden Regelungen bilden Pauschalierungen und Typisierungen. So führte der VfGH etwa aus³⁷): "Die Vermeidung aufwendiger Erhebungsmaßnahmen bei schwierig zu ermittelnden Sachverhalten durch Vornahme einer Pauschalierung ist geradezu ein Paradebeispiel einer einfacheren Vollziehung aus Gründen der Verwaltungsökonomie: Der Verwaltungsaufwand wäre gerade hier bei einer – an sich sicherlich durchführbaren – individuellen Ermittlung der Besteuerungsgrundlage unangemessen hoch³⁸."

Obwohl somit Pauschalierungen und Typisierungen im Interesse der Verwaltungsökonomie getroffen werden können, setzt der VfGH dem Gesetzgeber Schranken bei Verwendung dieser Maßnahmen. So sieht der VfGH die gleichheitsrechtliche Zulässigkeit von pauschalierenden Regelungen nur in jenen Fällen gegeben, in denen diese nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen³⁹). Das bedeutet, dass die jeweils gewählten Maßstäbe keinen Anlass zu Bedenken geben dürfen⁴⁰). Zudem kommen auch im Kontext der Pauschalierungen wieder die bereits oben erwähnten Grenzen zum Einsatz. Eine Pauschalierung ist dann gleichheitsrechtlich bedenklich, wenn anderen Überlegungen, welche gegen die Pauschalierung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den dahinter stehenden verwaltungsökonomischen Erwägungen. Der Gesetzgeber hat daher bei Pauschalierungen und Typisierungen eine Verhältnismäßigkeitsprüfung zwischen den Interessen des Einzelnen auf exakte (Grundstücks-) Wertermittlung und den verwaltungsökonomischen Interessen vorzunehmen.

Es ist jedoch auch zu beachten, dass die Möglichkeit, in besonders berücksichtigungswürdigen Einzelfällen Ausnahmen vorzusehen, eine mögliche Gleichheitswidrigkeit ausschließen kann. So führte der VfGH in seinem Erkenntnis im Zusammenhang mit einer Regelung der Beitragsordnung der Wiener Rechtsanwaltskammer aus: Der VfGH übersieht dabei nicht, dass

³⁵) Vgl z. B. VfSlg 8871/1980, 9995/1984, 11201/1986, 11615/1988, 11.641/1988, 13.890/1994, 16038/2000, 16534/2002, 16038/2000, 16534/2002.

³⁶) Vgl z. B. VfSlg 9524/1982 betreffend der Umsatzsteuerbefreiung für Blinde, 13726/1994 bezüglich des Ausschlusses von Neuveranlagungen und Nachveranlagungen zur Vermögensteuer bei Wertpapieren.

³⁷) Vgl VfSlg 9624/1983.

³⁸) Konkret ging es in dem zugrundeliegenden Fall um die Pauschalierung der Tiroler Aufenthaltsabgabe bei Ferienwohnungen.

³⁹) Vgl z. B. VfSlg 4930/1965, 5022/1965, 7136/1973 9608/1983, 9624/1983, 13726/1994, 16048/2000, 16590/2002, 16641/2002.

⁴⁰) Vgl z. B. VfSlg. 4409/1963, 4958/1965, 5160/1965.

der von der belangten Behörde gewählte Anknüpfungspunkt in einigen Fällen insoweit zu Härten führen kann, als ein Rechtsanwalt unter Umständen für einen bei ihm weniger als drei Monate beschäftigten Rechtsanwaltsanwärter zwei Zuschläge zur Kanzleiabgabe zu entrichten hat. Extreme Härtefälle werden jedoch durch eine andere Bestimmung der BO 1994 verhindert: [...] Schon im Hinblick auf diese Bestimmung ist der Verfassungsgerichtshof der Ansicht, dass der Ordnungsgeber den durch das Gesetz vorgegeben Rahmen nicht überschritten hat⁴¹⁾. Daraus folgt, dass gleichheitsrechtliche Überlegungen bezüglich Typisierung in einem hohen Maße davon abhängig sind, ob es sich bei der jeweiligen Regelung um eine widerlegbare oder eine unwiderlegbare Typisierung handelt⁴²⁾. Dabei ist an unwiderlegbare Typisierungen naturgemäß ein verfassungsrechtlich strengerer Maßstab anzulegen als an widerlegbare Typisierungen. Wie Ruppe feststellte, werden gleichheitsrechtliche Bedenken bei widerlegbaren Typisierungen⁴³⁾ überhaupt nur in jenen Fällen auftauchen, in denen dieses Wahlrecht bloß pro forma zusteht, weil die individuelle Ermittlung so aufwendig ist, dass sie als Alternative praktisch ausscheidet⁴⁴⁾.

Abschließend ist noch ein Blick über die Grenze zu wagen und anzumerken, dass sich auch in Deutschland die Rechtslage ähnlich gestaltet. So hat der Bundesfinanzhof (BFH) festgestellt, dass typisierende Verfahren naturgemäß mit mehr oder weniger großen Fehlern behaftet sind, aber im Hinblick auf die dieser Bewertung⁴⁵⁾ zugrundeliegenden Massenverfahren der Typengerechtigkeit der Vorrang vor einer Individualgerechtigkeit eingeräumt wird⁴⁶⁾. Andernfalls könnte die Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet werden⁴⁷⁾.

4.2.2 Zusammenfassung

Die Eckpunkte der dargestellten Judikatur lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Der VfGH hegt im Grundsatz keine gleichheitsrechtlichen Bedenken gegenüber bewertungsrechtlichen Typisierungen und Kategorisierungen. Vielmehr ist es dem Gesetzgeber durch den Gleichheitssatz nicht verwehrt, einfache und leicht handhabbare, somit der Verwaltungsökonomie dienende Regelungen vorzusehen.

⁴¹⁾ Vgl z. B. VfSlg 14212/1995, in diesem Sinne auch 16534/2002.

⁴²⁾ So auch Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg) Finanzverfassung und Rechtsstaat, 185 (198).

⁴³⁾ Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit das möglicherweise kosten- und zeitintensivere Verfahren der individuellen Sachverhaltsermittlung zu wählen und damit eine gegenüber der Typisierung günstigere steuerliche Behandlung zu erreichen.

⁴⁴⁾ Vgl Ruppe, Verfassungsrechtliche Schranken der Gesetzgebung im Steuerrecht in Achatz/Ehrke-Rabel/Heinrich/Leitner/Taucher (Hrsg) Finanzverfassung und Rechtsstaat, 198.

⁴⁵⁾ Konkret ging es um das (typisierende) Stuttgarter Verfahren zur Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften.

⁴⁶⁾ Vgl z. B. BFH 20.10.1972, BStBl II 1973, 98; ebenso Wendt, Der Gleichheitssatz, NVwZ 1988, S 780.

⁴⁷⁾ Vgl z. B. BFH 24.1.1975, BStBl II 1975, 374.

- Auch etwaige, durch die Kategorisierung bzw. Typisierung entstehende, Härtefälle machen ein solches Gesetz nicht von vornherein verfassungswidrig. Ausgenommen sind Vorschriften, denen Härtefälle immanent sind.
- Grenzen ergeben sich für Typisierungen und Kategorisierungen einerseits daraus, dass solche Maßnahmen nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens widersprechen dürfen.
- Andererseits können verwaltungsökonomische Überlegungen nicht jede Regelung sachlich rechtfertigen. Die Grenze ist jedenfalls dort zu ziehen, wo anderen Überlegungen, die gegen die Regelung sprechen, größeres Gewicht beizumessen ist als den verwaltungsökonomischen Gründen.
- Die Möglichkeit, die Typisierung zu widerlegen, kann gleichheitsrechtliche Bedenken beseitigen.

4.2.3 Auswirkungen für den vorgelegten Gesetzesentwurf

Vor diesem verfassungsrechtlichen Hintergrund lassen sich für den vorgelegten Entwurf folgende Schlussfolgerungen ziehen:

Die vom Gesetzesentwurf für einzelne Benützungsarten festgelegten Grundstücks-Kategorien lassen sich als Typisierungen bzw. pauschale Tatbestandsbildungen iSd verfassungsgerichtlichen Judikatur verstehen. Denn letztlich liegt dieser Kategorisierung die Vorstellung zugrunde, dass für die einzelnen Kategorien eine bestimmte Steuermesszahl zu einer sachgerechten Besteuerung führt (somit etwa typisierend für die Kategorie "Wald" eine bestimmte Messzahl angewendet wird). Der Rückgriff auf solche Kategorien erscheint dabei im Grundsatz zulässig zu sein, weil er klar der Verwaltungsökonomie dient und somit für sich eine Rechtfertigung ins Treffen führen kann. Fraglich erscheint nur, ob die konkret im Gesetzesentwurf zugrunde gelegte Zahl von Grundstücks-Kategorien ausreichend hoch bzw. ausdifferenziert ist, um die mit der Typisierung notwendigerweise einhergehenden Unschärfen (nicht jeder "Wald" wird den gleichen Wert haben) soweit in Grenzen zu halten, dass der erhoffte verwaltungsökonomische Effekt die verbleibenden Unschärfen in Kauf nehmen lässt. Hier verwendet der Entwurf eine nur relativ geringe Zahl von Kategorien (konkret 8 Kategorien, nämlich Bauflächen, landwirtschaftlich genutzte Grundflächen, Gärten, Weingärten, Alpen, Wald, Gewässer und sonstige Grundflächen) bzw. differenziert aufgrund mehrerer Unterteilungen in insgesamt 16 (Unter-)Kategorien. Die in der Praxis besonders wichtigen "Bauflächen" sind noch weiter aufgegliedert in überwiegend zu betrieblichen oder zu sonstigen Zwecken genutzte bebaute Grundstücke. Dies bedeutet, dass etwa für Wohngebäude keine tiefer gehende Kategorisierung vorgenommen ist. Ebenso wäre für sämtliche Betriebsgebäude (somit z. B. auch Werkhallen ebenso wie Bürogebäude) eine einheitliche (Unter-)Kategorie vorgesehen. Aufgrund dieser nur geringen Auffächerung der Kategorien für die Festlegung der Steuermesszahl wird der vergrößernde Effekt der damit bewirkten Typisierung entsprechend stark sein.

Dem wirkt jedoch der in § 8 des Entwurfs enthaltene Gedanke der "Zonierung" entgegen. Dabei soll für Zwecke der Grundsteuer das Bundesgebiet in Zonen eingeteilt werden. Die oben genannten Benützungsarten (Bauflächen, landwirtschaftlich genutzte Grundflächen etc) sollen dann für jede Zone mit verschiedenen Steuermesszahlen versehen werden. Durch diese Zonierung soll im Ergebnis eine nach geografischen Kriterien unterschiedliche Bewertung von Grundstücken innerhalb der einzelnen Benützungsarten erreicht werden. Bei diesem Modell ist es daher möglich, etwa für Wohnflächen zu unterschiedlichen Steuerbelastungen zu gelangen, je nachdem, in welcher Zone das konkrete Grundstück gelegen ist. Dies kann die unterschiedliche tatsächliche Wertigkeit des Grundvermögens in verschiedenen Zonen berücksichtigen ("billige" oder "teure" Wohngegend). Geht man davon aus, dass der Grundstückswert zumindest typischerweise von der Lage des Grundstücks abhängig sein wird, dann wird dies durch die Zonierung für die Bemessung der Grundsteuer nutzbar gemacht. Wie stark sich hier tatsächlich eine Anlehnung an die tatsächlichen Wertverhältnisse erreichen lässt, wird dabei vor allem von der Festlegung der Zahl der verschiedenen Zonen abhängen (somit von der Tiefe der Zonierung). Hier wird gelten, dass der auch mit der Zonierung verbundene vergrößernde bzw. typisierende Effekt umso geringer sein wird, je größer die Zahl der Zonen ist. Ist diese ausreichend hoch gewählt und daher eine an den tatsächlichen Wertverhältnissen angelehnte Steuerbemessung erreicht, wird dies auch die verfassungsrechtliche Rechtfertigung einer solchen Vorgangsweise tragen können. Dies scheint im vorliegenden Entwurf der Fall zu sein, zumal die Verwendung von 20 unterschiedlichen Zonenarten (innerhalb derer weiter nach Benützungsarten unterschieden wird, aus denen für jede Katastralgemeinde gewählt werden kann) im Ergebnis eine stark ausdifferenzierte Steuerbemessung ermöglicht. Deutlich gestützt wird die Rechtfertigung auch dadurch, dass bei der Zonenbildung primär auf wertbezogene Umstände (nämlich durch Rückgriff auf Kaufpreissammlungen) abgestellt wird. Lediglich subsidiär kommen rein lagebezogene Kriterien (geografische Lage etc) zur Anwendung. Insoweit sprechen gute Gründe dafür, ein solches System einer Flächensteuer, deren Tatbestand aber mittelbar doch wertbezogen gebildet wird, für verfassungsrechtlich zulässig zu halten.

4.3 Zur Möglichkeit der Wertveranlagung (§ 16)

4.3.1 Durchbrechung der Oficialmaxime durch die dem Steuerpflichtigen auferlegte Antragspflicht

Gem. § 4 BAO entsteht der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Grundsätzlich verpflichtet die im Abgabenverfahren vorherrschende Oficialmaxime (Amtswegigkeitsgrundsatz, vgl. §§ 114 ff BAO) – das abgabenverfahrensrechtliche Pendant zum Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG, vgl. auch Art 5 F-VG) – die zuständigen Behörden, bei Erfüllung des gesetzlichen Tatbestandes das Abgabenverfah-

ren einzuleiten, durchzuführen, d. h. unter anderem auch den Sachverhalt von Amts wegen festzustellen, und zu beenden⁴⁸⁾. Mitunter ist in gesetzlichen Regelungen jedoch die Verpflichtung des Steuerpflichtigen zur Stellung eines Antrags – d. h. einer empfangsbedürftigen Willenserklärung – vorgesehen, durch welchen der Umfang der Steuerpflicht erst bestimmt wird⁴⁹⁾. Ein derartiges Antragsrecht ist in § 16 Abs 1 des Arbeitsentwurfes vorgesehen, um jene Härtefälle zu mildern, die sich aus der Natur einer Flächensteuer ergeben. Ist ausnahmsweise die Antragstellung gesetzlich vorgesehen, ist die zuständige Behörde sowohl dem Grunde als auch dem Ausmaß nach an diesen gebunden⁵⁰⁾.

Wird die in § 16 Abs 1 des Arbeitsentwurfes vorgesehene Antragstellung vom Steuerpflichtigen verabsäumt, ergeben sich insofern nachteilige Rechtsfolgen für den Steuerschuldner, als die Wertveranlagung, d. h. die Deckelung des Steuermessbetrages mit 0,2 % des Verkehrswertes, nicht greift. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Behörde weder die Verpflichtung trifft, die Umstände von Amts wegen zu ermitteln⁵¹⁾, noch sie den Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit der Antragstellung aufmerksam machen muss⁵²⁾.

Der Arbeitsentwurf enthält auch eine explizite Regelung des spätest möglichen Zeitpunkts der Antragstellung, welcher mit dem Eintritt der Rechtskraft des im Wege der Haupt-, Nach- oder Neuveranlagung ergangenen einheitlichen Steuermessbescheides festgelegt ist. Dieser Zeitpunkt entspricht Ziel und Zweck der antragsgebundenen Regelung: Der Steuerpflichtige wird fristentechnisch nicht schlechter gestellt, als dies im Zuge der amtswegigen Anwendung der Wertveranlagung der Fall wäre.

4.3.2 Zur Festlegung einer starren Freigrenze von 0,2 %

Grundsätzlich darf sich der Gesetzgeber in verfassungsrechtlicher Hinsicht auch im Steuerrecht prinzipiell generalisierender und typisierender Regelungen bedienen. Die tatsächliche Zulässigkeit einer derartigen Norm ist vor dem Hintergrund ihres Sinnes und Zweckes zu beurteilen. Telos der in § 16 des Arbeitsentwurfes vorgesehenen Wertveranlagung ist es, Härtefälle, die sich aufgrund der Unabhängigkeit der Steuerbelastung vom tatsächlichen Wert der Liegenschaft ergeben, auszuschließen. In diesem Lichte scheint die Möglichkeit einer Wertveranlagung grundsätzlich verfassungsrechtlich unbedenklich.

Eine Wertveranlagung soll jedoch nur in jenen Fällen zulässig sein, in denen der Steuermessbetrag mehr als 0,2 % des Verkehrswertes iSd § 2 LBG beträgt. In gleichheitsrechtlicher Hinsicht stellt sich daher die Frage der Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung jener Fälle, in

⁴⁸⁾ Vgl auch *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, Rz 362 aE und 518.

⁴⁹⁾ Vgl dazu auch *Lang*, Amtswegigkeit und Parteienantrag, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) *Allgemeine Grundsätze des Verwaltungs- und Abgabenverfahrens* (2006) 245 (247).

⁵⁰⁾ *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht, Band II, Rz 520; vgl auch *Ritz*, BAO § 115 Tz 1.

⁵¹⁾ *VwGH* 15.09.1993, 92/13/0004; *Ritz*, BAO § 115 Tz 1; *Ellinger et al*, BAO § 115 E 3.

⁵²⁾ *Ritz*, BAO § 113 Tz 1. Vgl auch *Lang*, in *Holoubek/Lang* (Hrsg) *Allgemeine Grundsätze*, 250 f.

denen der Steuermessbetrag maximal 0,2 % beträgt, und jenen, in denen diese 0,2 %-Hürde überschritten wird. Während in ersteren Fällen die Möglichkeit der Wertveranlagung kategorisch ausgeschlossen ist, greift in letzteren Fällen die Deckelung von 0,2 %. Damit tritt eine sog "Fallbeilwirkung" ein, da unterschiedliche Rechtsfolgen eintreten, je nachdem, ob der konkrete Fall knapp unter oder knapp über der Freigrenze liegt. Im Ergebnis führt somit die Freigrenze dazu, dass auch sehr nahe beieinander liegende Fälle auf beiden Seiten der Freigrenze unterschiedlich behandelt werden. Diese "Fallbeilwirkung" bewirkt eine Differenzierung, die im Hinblick auf den Gleichheitssatz einer verfassungsrechtlichen Rechtfertigung bedarf.

Solche Probleme einer Fallbeilwirkung sind gerade in der jüngeren verfassungsgerichtlichen Rechtsprechung in Deutschland aufgetreten. So hat die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit von (einkommensteuerrechtlich vorgesehenen) Freigrenzen und die damit einhergehende Fallbeilwirkung in jüngster Vergangenheit auch den deutschen Bundesfinanzhof (BFH) und das deutsche Bundesverfassungsgericht (BVerfG) beschäftigt: Einem Beschluss des BFH⁵³⁾, in dem das Fehlen einer gleitenden Übergangs-, d. h. Einschleifregelung als verfassungsrechtlich unbedenklich eingestuft wurde, wurde mit einer Verfassungsbeschwerde entgegengetreten, in der die Härtefrage dann vom BVerfG⁵⁴⁾ allerdings aufgrund der sich aus den übrigen Urteilsabwägungen ergebenden mangelnden nachteiligen Betroffenheit der Beschwerdeführerin unbeantwortet gelassen werden konnte. In einem anderen Verfahren konnte auch der BFH⁵⁵⁾ die Frage nach der Notwendigkeit einer Übergangsregelung offen lassen – in diesem Fall aufgrund der Rücknahme der Revision durch die Klägerin. Die Vorinstanz⁵⁶⁾ ging jedoch davon aus, dass diese Wirkung des Grenzbetrages den Gleichheitsgrundsatz verletze, da es der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verbiete, "aus unwesentlichen Unterschieden gravierende Rechtsfolgen abzuleiten." Dementsprechend müsste auch jenen Grundsteuerpflichtigen, deren Steuermessbetrag 1 % vom Verkehrswert iSd § 2 LBG nicht übersteigt, im Rahmen einer Übergangsregelung die Möglichkeit einer Wertveranlagung gegeben werden. Die Frage der Notwendigkeit einer Härteregelung bei nur geringfügiger Überschreitung des am Prüfstand stehenden einkommensteuerlichen Grenzbetrages ist mittlerweile neuerlich beim BFH anhängig⁵⁷⁾, das weitere Verfahren bleibt abzuwarten. Insgesamt macht aber schon der bisherige Verfahrensgang deutlich, dass steuerliche Freigrenzen verfassungsrechtlichen Problemen ausgesetzt sein können.

Allerdings sprechen im konkreten Fall des Arbeitsentwurfes zur Grundsteuer folgende Überlegungen gegen solche Bedenken und für die Zulässigkeit einer Wertveranlagungsgrenze:

⁵³⁾ BFH, 11.12.2001, VI R 16/00, FPR 2002, 208. Siehe auch BFH, 14.05.2002, VIII R 57/00, DStR 2002, 1391 (1393).

⁵⁴⁾ BVerfG, 11.01.2005, 2 BvR 167/02, Rz 54.

⁵⁵⁾ BFH III R 76/06, Verfahren erledigt durch Rücknahme der Revision.

⁵⁶⁾ FG Niedersachsen, 23.02.2006, 1 K 76/04, DStRE 2006, 1324 (1325).

⁵⁷⁾ BFH III R 54/04; vorgehend FG Niedersachsen, 15.12.2005, 11 K 401/00, EFG 2006, 1766.

Zunächst könnte als mögliche Rechtfertigung der "Fallbeilwirkung" der in § 16 des Arbeitsentwurfes vorgesehenen starren Freigrenze die damit erkennbar verfolgte Vereinfachung im Sinne der Verwaltungsökonomie – die ja einen gewissen gesetzgeberischen Spielraum eröffnet – eingreifen. In der Tat ist gerade die Regelung des § 16 erkennbar stark von der Verwaltungsökonomie getragen. Denn Sinn der Regelung ist, es für unter der 0,2 %-Wertveranlagungsgrenze liegende Fälle bei der Tarifbesteuerung zu belassen, während für darüber liegende Fälle eine Deckelung der höchstmöglichen Berechnung des Messbetrages mit 0,2 % des Verkehrswertes erreichbar wird. Mit anderen Worten zielt die 0,2 %-Wertveranlagungsgrenze darauf ab, ein "grobes" Auseinanderfallen von Tarifbesteuerung und Wertbesteuerung vermeiden zu lassen, während "geringfügige" Abweichungen in Kauf genommen werden müssen. Dies trägt deutlich zur Verwaltungsökonomie bei, weil eine aufwändige Wertveranlagung eben nur dort nötig wird, wo es um gravierenden Korrekturbedarf geht.

Dem ist der "Preis" der Verwaltungsökonomie gegenüberzustellen, den der Steuerpflichtige letztlich zu zahlen hat: Dieser scheint überschaubar zu sein. Denn im konkreten Fall des § 16 des Entwurfs – anders als im Regelfall der steuerlichen Freigrenze – geht es beim Über- bzw. Unterschreiten der Wertveranlagungsgrenze nicht um Bestehen oder Nichtbestehen einer Steuerpflicht nach einem "Alles-oder-Nichts"-Prinzip. Thema ist bei § 16 Abs 1 lediglich, für grobe "Fehlbemessungen" der Grundsteuer durch den Regeltarif zugunsten des Steuerpflichtigen ein Korrektiv zur Verfügung zu stellen. Für jene Steuerpflichtigen, die die 0,2 %-Grenze nicht erreichen, besteht ein Nachteil nur insoweit, dass sie Abweichungen in der Messbetragsermittlung zwischen tarifmäßiger und wertmäßiger Ermittlung hinnehmen müssen. Dieser Nachteil ist aber dann limitiert und wohl durch den verwaltungsökonomischen Effekt gerechtfertigt, wenn feststeht, dass sich daraus – zumindest im Regelfall – nur relativ geringfügige Mehrbelastungen ergeben können. Diesfalls scheint der Freigrenzencharakter der Wertveranlagungsgrenze durchaus unter Gesichtspunkten der Verwaltungsökonomie rechtfertigbar zu sein. Ob sich tatsächlich im Regelfall nur geringfügige Mehrbelastungen ergeben, ist freilich anhand der tatsächlichen Wertverhältnisse, des konkreten Tarifgefüges des Regeltarifes sowie insbesondere der konkret gewählten Höhe der Wertveranlagungsgrenze zu verproben⁵⁸⁾.

Für die Rechtfertigung der Wertveranlagungsgrenze spricht weiters jedenfalls auch, dass diese Grenze vom tatsächlichen Grundstückswert abhängig ist (somit in Abhängigkeit vom Wert "beweglich" ist). Dies stellt sicher, dass geringwertige Grundstücke, die aber nach dem Tarif einen relativen hohen Messbetrag auslösen, umso leichter zum Gegenstand einer Wertveranlagung gemacht werden können. Insoweit findet daher die Berücksichtigung des (niedrigen) tatsächlichen Wertes gleichsam "automatisch" statt, weil der Referenzwert für die 0,2 %-Grenze niedrig ist. Dass umgekehrt für hochwertige Grundstücke das bloße Bestehen einer Wertveranlagungsoption (und keiner Wertveranlagungspflicht) einen Vorteil darstellt (weil für

⁵⁸⁾ Siehe dazu sogleich unten Abschnitt 1.2.3.

solche Grundstücke auch bei – allenfalls deutlichem – Überschreiten des tarifmäßigen Wertes durch den tatsächlichen Wert kommt), könnte verfassungsrechtlich durch einen Rückgriff auf Äquivalenzgedanken rechtfertigbar sein: Diese Rechtslage – die im Ergebnis zu einer "Verflachung" der Steuerbelastung mit steigendem Grundstückswert führt – könnte ihre Rechtfertigung nämlich darin haben, dass durch die Grundsteuer funktional abgegoltene Leistungen der öffentlichen Hand regelmäßig nicht bzw. nicht in vollem Umfang an den Wert des Grundstücks gekoppelt sind, sondern in stärkerem Maße flächen-, lage- oder nutzungsbezogen sind.

4.3.3 Zur Festlegung der Veranlagungsgrenze mit 0,2 % des Grundstückswertes

Die Grenze zwischen im Wege der Wertveranlagung berücksichtigungsfähigen "groben" Abweichungen zwischen Regeltarif und tatsächlichem Grundstückswert und bloß "geringfügigen" solchen Abweichungen wird von § 16 des Entwurfes mit 0,2 % des Grundstückswertes festgemacht. Liegt der tarifmäßig ermittelte Steuermessbetrag über diesem Wert, ist eine Veranlagungsoption gegeben. Liegt der Tarifmessbetrag darunter, bleibt es bei der Tarifbesteuerung.

Nach dem ausdrücklichen Wortlaut von § 16 des Entwurfes bezieht sich die 0,2 %-Grenze dabei auf den Vergleich des tatsächlichen Grundstückswertes mit dem Steuermessbetrag. Dies bedeutet, dass eine Veranlagungsoption (nur) dann besteht, wenn 0,2 % des tatsächlichen Grundstückswertes höher sind als der Tarifmessbetrag. Umgekehrt lässt dies das Unterbleiben der Veranlagungsoption zu, wenn der Messbetrag knapp unter 0,2 % liegt. Rechnet man einen solchen Messbetrag auf die tatsächliche Steuerbelastung (bei einem Hebesatz von bis zu 500%) hoch, so ergibt sich, dass die Grenze für die Veranlagungsoption erst bei recht hohen Steuerbelastungen eingreift. Ein Tarifmessbetrag von 0,2 % des tatsächlichen Grundstückswertes entspricht nämlich aufgrund des Hebesatzes von 500% einer jährlichen Steuerbelastung von 1 % des tatsächlichen Grundstückswertes. Mit anderen Worten steht die Veranlagungsoption erst dann zur Verfügung, wenn die Steuerbelastung 1 % des tatsächlichen Grundstückswertes zu überschreiten droht.

Allgemein lässt sich formulieren, dass es mit steigendem tatsächlichem Grundstückswert immer unwahrscheinlicher wird, dass die Veranlagungsoption in Betracht kommt.

Umgekehrt ist daraus der Schluss zu ziehen, dass die Veranlagungsoption tendenziell umso relevanter wird, je geringer der tatsächliche Grundstückswert ist. Denn diesfalls ist es umso wahrscheinlicher, dass der Tarifmessbetrag größer ist als 0,2 % des tatsächlichen Grundstückswertes. Daraus wird erkennbar, dass der Zielerwartungsfall der Veranlagungsoption der Schutz atypisch geringwertiger Grundstücke vor einer Überbesteuerung durch den pauschal berechneten Tarifmessbetrag ist. Gegen diese Zielsetzung ist jedenfalls nichts einzuwenden. Auch dass hier die konkrete Grenze, eine Wertveranlagung durchführen lassen zu können, mit 0,2 % des Grundstückswertes festgelegt ist, wird für sich nicht bedenklich sein. Denn hier wird der Gesetzgeber einen Spielraum haben, ab welchem Grad der Verzerrung durch den

Regeltarif er eine Wertveranlagung zulassen will, solange nur im Ergebnis die Belastungsnachteile für den Steuerpflichtigen dadurch im Rahmen bleiben.

4.3.4 Zur Bewertung im Rahmen der Wertveranlagung mit 0,2 % des Grundstückswerts

Die eigentliche Problematik liegt daher nicht in der Festlegung der Veranlagungsgrenze, sondern in der bei Wertveranlagung eintretenden Rechtsfolge für die steuerliche Bewertung. Durch § 16 Abs 1 des Entwurfs wird nämlich der Messbetrag in Fällen der Wertveranlagung zwingend mit 0,2 % des tatsächlichen Grundstückswerts festgelegt. Dies bedeutet, dass geringwertige Grundstücke im Ergebnis (bei Hebesatz von bis zu 500%) mindestens einer jährlichen Grundsteuer von bis zu 1 % ihres Verkehrswertes unterworfen werden.

Auf diese Weise wird deutlich, dass § 16 Abs 1 des Entwurfs zwar zunächst die Option eröffnet, einem zunächst übermäßig hohen Regeltarif zu entgehen (durch die Wertveranlagung), die dann erfolgende Wertveranlagung führt jedoch weiterhin zu einer Mindestbesteuerung. Diese Mindestbesteuerung wird als Absolutbetrag auch stets unter dem Niveau der Regeltarifbesteuerung bleiben (weil ja sonst keine Wertveranlagungsoption besteht). Dennoch wird klar, dass die relativen Belastungen (im Verhältnis zum Grundstückswert) durch die Wertveranlagungsoption zwar gedämpft werden, aber nach wie vor – im Verhältnis zum derzeitigen Belastungsgefüge der Grundsteuer – signifikant sein können.

Aus verfassungsrechtlicher Sicht stellt sich somit die Frage, ob eine solche in relativer Sicht (gegenüber dem bisherigen Recht) signifikante (bis zu 1 % des Grundstückswertes pro Jahr betragende) Grundsteuer allein wegen ihrer Höhe verfassungsrechtlich bedenklich sein kann. Dies scheint schon deshalb nicht der Fall zu sein, weil ein derartiger Ertragsprozentsatz aus dem Grundvermögen im Regelfall zu erwirtschaften sein wird. Vor allem aber stellt dies kein Problem der primären Anknüpfung der Grundsteuer an die Grundstücksfläche samt Benützungsort (bei solcher Anknüpfung können ja in Wahrheit noch höhere relative Belastungen eintreten) oder der Vermeidung dieser Flächenbesteuerung durch Wertveranlagungsoption dar. Vielmehr geht es hier um die konkret vom Gesetzgeber bei der Erlassung eines neuen Grundsteuerrechts festzulegende Höhe der Steuer. Diese Frage wird daher im Rahmen einer Gesamtdiskussion über den Steuertarif – in die auch die Bewertung in der Wertveranlagung einzubeziehen sein wird – zu beantworten sein.

5. Ergebnis

Die wesentlichen Ergebnisse des vorliegenden Gutachtens lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Die vor kurzem ergangene Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs zur Erbschafts- sowie zur Schenkungssteuer in Bezug auf die Anknüpfung der Steuerbemessungsgrundlage an historische Einheitswerte ist nicht unmittelbar auf die Grundsteuer zu übertragen, zumal die Grundsteuer in diesem Verfahren nicht gegenständlich war. Mittelbar lässt sich aus der Begründung des VfGH jedoch ableiten, dass auch die Anknüpfung der derzeitigen Grundsteuer an historische Einheitswerte verfassungsrechtlich problematisch sein kann. Zwar hat der VfGH festgehalten, dass der gesetzgeberische Spielraum hier umso größer ist, je geringer die Belastung durch die konkrete Abgabe ist. Jedenfalls wird die verfassungsrechtliche Problematik für die Grundsteuer aber tendenziell bei steigenden Tarifen zunehmen. Insoweit kann daher ein verfassungsrechtlicher Reformbedarf auch für die Grundsteuer bestehen.
- Der vorgelegte Gesetzesentwurf geht vom Modell einer Flächensteuer aus (deren Bemessungsgrundlage somit technisch an die Grundstücksfläche und nicht unmittelbar an den Wert des Grundstücks anknüpft). Für eine solche Flächensteuer besteht insoweit besonderer Rechtfertigungsbedarf, als dabei Tatbestandsbildung und eigentliches Belastungsziel der Grundsteuer auseinanderfallen. Bei ungerechtfertigter Anknüpfung an die Grundstücksfläche droht nämlich der Grundsteuer die innere Rechtfertigung wegzufallen, die gerade in der Vermögensbezogenheit liegt. Eine Rechtfertigung für die Flächenanknüpfung kann aber in der damit erreichten Verwaltungsökonomie (somit der in der Praxis vereinfacht durchführbaren Steuererhebung) gesehen werden. Dieser Gedanke der Verwaltungsökonomie trägt auch die verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Typisierungen bei der Tatbestandsbildung, wie sie durch die Einteilung des Grundvermögens in bestimmte Benützungskategorien vorgenommen wird. Diese Kategorisierung scheint den von der Rechtsprechung vorgegebenen Kriterien für verfassungsrechtlich zulässige Typisierungen zu entsprechen.
- Allerdings erscheint die Rechtfertigungskraft der konkret gewählten Benützungskategorien (die nicht allzu tief gegliedert sind und insgesamt nur 8 verschiedene Benützungskategorien zulassen) für sich nicht allzu hoch. Hier tritt aber entscheidend das Konzept der Zonierung hinzu. Die dabei vorgenommene Einteilung des Bundesgebietes in Zonen (entsprechend den Katastralgemeinden), die aus insgesamt 20 Zonenarten zu wählen sind und innerhalb derer dann die einzelnen Benützungskategorien zur Anwendung kommen, führt insgesamt zu einer als ausreichend "fein" anzusehenden Typisierung bei der Festlegung des Steuertatbestandes der Grundsteuer.

- Vor allem wird die Rechtfertigung der mittels Zonierung erreichten Flächenanknüpfung dadurch gestützt, dass die Bestimmung der Zonenarten primär nach wertbezogenen Kriterien (konkret Kaufpreissammlungen über Grundstücke) erfolgt und rein lagebezogenen Kriterien lediglich subsidiär herangezogen werden. Damit wird der flächenbezogen gebildete Tatbestand mittelbar auch durch vermögensbezogene Komponenten (die Kaufpreise) bestimmt. Dies spricht für die verfassungsrechtliche Rechtfertigung.
- Die im Entwurf vorgesehene Wertveranlagung (wonach anstelle der flächenbezogenen Steuerermittlung eine Wertveranlagung tritt, wenn der für das Grundstück ermittelte Steuermessbetrag 0,2 % des tatsächlichen Grundstückswertes übersteigt) stützt weiter die Rechtfertigung. Die Wertveranlagungsgrenze von 0,2 % scheint dabei für sich verfassungskonform ausgestaltet (hinsichtlich der vorgesehenen Antragspflicht und auch ihres Freigrenzen-Charakters). Indem die Wertveranlagung in ihrem Anwendungsbereich allfällige Härten aufgrund der flächenbezogenen Anknüpfung des Steuertatbestandes ausgleicht, kann sie insoweit weiter zur Rechtfertigung des Konzepts der Flächensteuer beitragen.