

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch \*\*\*1\*\*\*, \*\*\*2\*\*\*, über die Beschwerde vom 22. September 2022 gegen den Bescheid des \*\*\*FA\*\*\* vom 22. August 2022 betreffend Grunderwerbsteuer zu ErfNr \*\*\*456\*\*\*, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1. Mit Übergabsvertrag vom 04.10.2021 übergab \*\*\*A\*\*\* seinem Adoptivsohn dem Beschwerdeführer (BF) \*\*\*Bf1\*\*\* die Liegenschaften in den EZ \*\*\*B\*\*\* jeweils KG \*\*\*123\*\*\* \*\*\*Ort1\*\*\* samt dem darauf befindlichen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb. In der EZ \*\*\*3\*\*\* befanden sich ua. auch das GSt \*\*\*4\*\*\* (Recycling-Hof der Gemeinde \*\*\*Ort1\*\*\*) und GSt. \*\*\*5\*\*\* (Supermarkt der Fa. \*\*\*C\*\*\*).
2. Vom Steuerberater wurden die gemeinen Werte mit dem Ertragswert, ausgehend vom jeweiligen derzeitigen Pachtzins für das GSt \*\*\*4\*\*\* (1.796m<sup>2</sup>, Recyclinghof) mit 147.005,96 (= 81,85 €/m<sup>2</sup>) und für das GSt \*\*\*5\*\*\* (4.105 m<sup>2</sup>, \*\*\*C\*\*\*-Markt) mit

644.453,78 € (=156,99 €/m<sup>2</sup>), insgesamt 791.459,74 €, ermittelt.

3. Mit Bescheid vom 22.08.2022 wurde die Grunderwerbsteuer mit 112.042,91 € festgesetzt. Hinsichtlich der Gst. \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* wurde der Grundstückswert nach dem Pauschalwertmodell in Höhe von insgesamt 3.473.626,11 € herangezogen.
4. In der Beschwerde vom 22.09.2022 gegen diesen Bescheid wurde ausgeführt, es sei der nachgewiesene gemeine Wert der Grundstücke als Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage heranzuziehen, weil die Grundstücke mit langfristigen Bestandsrechten belastet seien und die Pauschalwertmethode zu einer „überzogenen Wertermittlung“ führe.
5. Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 25.11.2022 wurde dahingehend begründet, laut einem Ausdruck von „tirisMaps“ handle es sich bei den Grundstücken \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* um nebeneinanderliegende Grundstücke, sodass die wertmäßige Differenz nicht nachvollziehbar sei. Eine weitere Recherche (tirisMaps und Grundbuch) habe ergeben, dass bereits im Jahr 2014 in \*\*\*Ort1\*\*\* ein Quadratmeterpreis in Höhe von 200 Euro bezahlt worden sei. Den Ertragswerten der beiden Liegenschaften komme wegen deren Unschlüssigkeit keine Beweiskraft zu. Der Nachweis des geringeren gemeinen Wertes sei deshalb nicht gelungen.
6. Mit Vorlageantrag vom 19.01.2023 wurde die Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht beantragt.
7. Am 24.04.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor und beantragte die Abweisung. Den von der beschwerdeführenden Partei ermittelten Ertragswerten komme aufgrund der Unschlüssigkeit keine Beweiskraft zum Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes zu.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

\*\*\*A\*\*\* übergab mit Übergabsvertrag vom 04.10.2021 an \*\*\*Bf1\*\*\* (Wahlkind) den land- und forstwirtschaftlichen Betrieb „\*\*\*D\*\*\*“.

Die beschwerdegegenständlichen Grundstücke \*\*\*4\*\*\* und \*\*\*5\*\*\* sind Teile des übergebenen Grundvermögens.

Auf diesen beiden Grundstücken sind Superädifikate errichtet. Für diese Superädifikate sind jeweils im C-Blatt des Grundbuchs ein Vorkaufsrecht und ein Bestandsrecht eingetragen.

Auf dem Grundstück \*\*\*4\*\*\* (1.796 m<sup>2</sup>) wurde von der Gemeinde \*\*\*Ort1\*\*\* der Recyclinghof errichtet. Laut dem zu Grunde liegende Pachtvertrag begann das Bestandsverhältnis am 1.10.1996 und wurde auf unbestimmte Dauer abgeschlossen. Von den Vertragsteilen kann das Bestandsverhältnis jeweils am 30.6 und 31.12 eines jeden Jahres gekündigt werden. Der Bestandgeber verzichtet jedoch bis zum 31.12.2035 auf sein Kündigungsrecht. Dieses Bestandsverhältnis ist im Grundbuch eingetragen. Das Bestandsrecht wurde bisher nicht verlängert.

Auf dem Grundstück \*\*\*5\*\*\* (4.105 m<sup>2</sup>) wurde von der Fa. \*\*\*C\*\*\* ein Supermarkt errichtet. Laut dem zu Grunde liegenden Pachtvertrag begann das Bestandsverhältnis am 1.1.1997 und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Von den Vertragsteilen kann das Bestandsverhältnis jeweils am 30.6 und 31.12 eines jeden Jahres gekündigt werden. Auf dieses Kündigungsrecht verzichtet der Bestandgeber bis zum 31.12.1935. Dieses Bestandsverhältnis ist im Grundbuch eingetragen.

Mit Zusatzvereinbarung vom 26.3.2013 verlängerte der Bestandgeber seinen Kündigungsverzicht bis zum 31.12.2060.

Die Bestandszinse betrugen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages 8.111,44 Euro für den Recyclinghof und 35.559,43 Euro für den \*\*\*C\*\*\*-Markt.

Zum Nachweis des geringeren gemeinen Wertes der Grundstücke legte die beschwerdeführende Partei folgende Berechnung vor:

|                                                                                                     |                     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------|
| 1) <u>Bewertung Grundstück Gemeinde :</u> 1231/21                                                   |                     |
| derzeitiger Pachtzins (indexiert)                                                                   | 8.111,44 €          |
| Kapitalisierungszinssatz                                                                            | 5,84%               |
| <b>Ertragswert (vorschüssig berechnet)</b>                                                          | <b>147.005,96 €</b> |
| <u>Berechnung Kapitalisierungszinssatz.</u>                                                         |                     |
| UDRB 2015-2020                                                                                      | 0,09%               |
| Allgem. Risiko                                                                                      | 0,50%               |
| Zuschl. Unternehmerrisiko                                                                           | 2,75%               |
| Zuschl. Geringe Mobilität                                                                           | 2,50%               |
| <b>Kapitalisierungszinssatz</b>                                                                     | <b>5,84%</b>        |
| 2) <u>Bewertung Grundstück Spar:</u> 1231/22                                                        |                     |
| derzeitiger Pachtzins (indexiert)                                                                   | 35.559,43 €         |
| Kapitalisierungszinssatz                                                                            | 5,84%               |
| <b>Ertragswert (vorschüssig berechnet)</b>                                                          | <b>644.453,78 €</b> |
| <u>Berechnung Kapitalisierungszinssatz.</u>                                                         |                     |
| UDRB 2015-2020                                                                                      | 0,09%               |
| Allgem. Risiko                                                                                      | 0,50%               |
| Zuschl. Unternehmerrisiko                                                                           | 2,75%               |
| Zuschl. Geringe Mobilität                                                                           | 2,50%               |
| <b>Kapitalisierungszinssatz</b>                                                                     | <b>5,84%</b>        |
| <del>Lt. Dienert/Funk Immobilienbewertung Österreich 4.5 – 5.5 % bei sehr geringem Risiko I –</del> |                     |

Der Ertragswert wurde ausgehend von den aktuellen Bestandzinsen abgezinst mit dem Kapitalisierungszinsfaktor 5,84% als vorschüssige ewige Rente ermittelt.

## 2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht vorgelegten Akten und ist unstrittig.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

##### 3.1.1. Rechtslage

§ 4 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG 1987) lautet auszugsweise:

*(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder*

*- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder*

*- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.*

*Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.*

*Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.*

*(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:*

*1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;*

*...*

*Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG 1987 gilt ein Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis als unentgeltlich.*

*Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a beträgt die Steuer beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken*  
*- für die ersten 250 000 Euro 0,5%,*  
*- für die nächsten 150 000 Euro 2%,*  
*darüber hinaus 3,5% des Grundstückswertes.*

Auszug aus der Grundstückswertverordnung (GrWV):

*Auf Grund des § 4 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 - GrEStG 1987, BGBl. Nr. 309/1987, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015, wird im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler verordnet:*

#### *§ 1 Methoden der Grundstückswertermittlung*

*Wird der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955, in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) ermittelt, ist nach § 2 vorzugehen. Wird der Grundstückswert in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes ermittelt, ist nach § 3 vorzugehen. Für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG. 1955 kann die Ermittlungsmethode frei gewählt werden.*

#### *§ 2 Pauschalwertmodell*

*(1) Je nach Beschaffenheit der wirtschaftlichen Einheit, für die der Grundstückswert zu ermitteln ist, ist entweder nur der Grundwert (Abs. 2), nur der Gebäudewert (Abs. 3) oder beides zu berechnen.*

*(2) Berechnung des Grundwertes:*

*1. Für den (anteiligen) dreifachen Bodenwert ist die Grundfläche mit dem dreifachen Bodenwert pro Quadratmeter zu multiplizieren. Für den Bodenwert pro Quadratmeter ist jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde; § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist anzuwenden. Anfragen an das Finanzamt um Bekanntgabe des Bodenwertes müssen elektronisch im Wege von FinanzOnline erfolgen. Dies gilt nicht, wenn die elektronische Anfrage mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar ist.*

2. Der (anteilige) dreifache Bodenwert ist mit den Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage je Gemeinde, in Gemeinden über 100 000 Einwohnern (Stichtag 1. Jänner 2015) für einen oder mehrere Bezirke bzw. Stadtteile festgelegt werden.

...

*§ 3 Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels*

...

2) Für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, sind ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Österreich heranzuziehen. Diese Immobiliendurchschnittspreise dürfen nur angewendet werden, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Der Grundstückswert beträgt 71,25% des ermittelten Wertes. Der Bundesanstalt Statistik Österreich ist für die Erstellung der jährlich zu veröffentlichenden Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise vom Bundesminister für Finanzen ein Kostenersatz gemäß § 32 Abs. 4 Z 1 des Bundesstatistikgesetzes 2000 zu leisten.

### 3.1.2. Rechtliche Beurteilung

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer (BF) dem begünstigten Personenkreis des § 26a Abs. 1 Z. 1 GGG angehört und der Erwerbsvorgang daher nach § 7 Abs. 1 lit. c GrEStG als unentgeltlich gilt.

Bei der Bemessung der Grunderwerbsteuer ist daher grundsätzlich vom Grundstückswert auszugehen.

Die Abgabenbehörde hat nach § 4 Abs. 1 GrEStG sowie § 1 der GrWV, BGBl. II 442/2015, den Grundstückswert entweder nach dem Pauschalwertmodell (§ 2 der GrWV) oder anhand eines Immobilienpreisspiegels (§ 3 der GrWV) zu ermitteln.

Die Heranziehung des gemeinen Wertes kommt nach dem eindeutigen Wortlaut des vorletzten Satzes des § 4 Abs. 1 GrEStG nur dann in Betracht, wenn der Steuerschuldner einen Nachweis erbringt, dass der gemeine Wert niedriger ist, als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert. Nur wenn der Nachweis des gemeinen Wertes durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, erfolgt, hat der von diesem festgestellte Wert die (widerlegbare) Vermutung der Richtigkeit für sich. Für ein solches Gutachten gilt also die Beweislastumkehr. Das Finanzamt muss bei Vorlage eines solchen Gutachtens gegebenenfalls nachweisen, dass es falsch ist.

Ein Gutachten, das diesen Anforderungen entspricht, liegt dann vor, wenn bei der Beurteilung

des gemeinen Wertes eines Grundstückes die Voraussetzungen der §§ 9 und 10 Liegenschaftsbewertungsgesetz beachtet wurden.

Ein „Kurzgutachten“ (mit unvollständiger Befundaufnahme oder reduzierter Gutachtensmethodik und -begründung) erfüllt diesen Standard nicht, kann daher auch nicht zur Beweislastumkehr führen, sondern unterliegt ebenso wie ein Gutachten, das von einer anderen Person als einem Immobiliensachverständigen erstellt wird, der freien Beweiswürdigung (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 4 GrEStG 1987, Rz 24, Absatz 2).

Im gegenständlichen Fall wurde kein Gutachten eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen vorgelegt, es kommt also zu keiner Beweislastumkehr.

Es obliegt dem Steuerschuldner einen Nachweis für einen gemeinen Wert zu erbringen, der niedriger ist, als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert.

Der Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts aus folgenden Gründen nicht gelungen:

1. Als Nachweis des geringeren gemeinen Wertes wurde ein Ertragswert anhand des Bestandzinses mit einem Kapitalisierungszinssatz von 5,84% als ewige Rente errechnet. Die Herleitung des Kapitalisierungszinssatzes wurde nicht begründet. Entsprechend der ÖNORM B 1802-1 hat die seitens des Sachverständigen gewählte Methode zur Herleitung des Liegenschaftszinssatzes das Geschehen am regionalen Immobilienmarkt zum Bewertungsstichtag abzubilden und ist zu begründen. Zu beachten ist im gegenständlichen Fall dabei, dass nur der Grund und Boden vermietet wird und vom Vermieter keine Investitionen in ein Gebäude getätigt wurden. Außerdem liegen die Grundstücke in einem Gebiet mit den höchsten Grundstückpreisen in Tirol. Ein Gutachten, aus dem weder die zugrunde gelegten Tatsachen noch wie sie beschafft wurden, erkennbar sind, ist mit einem wesentlichen Mangel behaftet und als Beweismittel unbrauchbar (vgl. VwGH 28.5.1998, 96/15/0220).
2. Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe einer Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (vgl. VwGH 16.12.2014, 2013/16/0168). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind gemäß § 10 Abs. 2 Satz 3 BewG nicht zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse liegen etwa bei vertraglich festgelegten Veräußerungsverboten und Vorkaufsrechten vor. Die vom BF vorgebrachte „massive Belastung beider Grundstücke“ mit langfristigen

Bestandsrechten und Vorkaufsrechten ist für den gemeinen Wert nicht beachtlich.

3. Die Bewertung des Grund und Bodens mit dem Ertragswert ist schon vom Ansatz her falsch. Nach Kranewitter errechnet sich der Bodenwertanteil der mit dem Baurecht belasteten Liegenschaft aus dem fiktiv unbebauten und unbelasteten Bodenwert abzüglich dem Wert des Baurechts aus einer Minderleistung des Bauberechtigten (Kranewitter, Liegenschaftsbewertung 7. Auflage, S. 242). Gemäß der herrschenden Meinung in der Literatur zur Liegenschaftsbewertung ist ein Superädifikat grundsätzlich wie ein Baurecht zu behandeln. Es hätte also zunächst der gemeine Wert des Grund und Bodens ermittelt werden müssen. Die dafür gebräuchlichste Wertermittlungsmethode ist das Vergleichswertverfahren (anhand von geeigneten Vergleichspreisen).

Aus der vom BF verwendeten Methode ergibt sich für Grundstücke \*\*\*5\*\*\* ein Quadratmeterpreis von 157 Euro (4.105m<sup>2</sup>, Pachtzins 35.559 Euro) und für Grundstück \*\*\*4\*\*\* ein Quadratmeterpreis von 77 Euro (1.796m<sup>2</sup>, Pachtzins: 8.111 Euro).

Diese Werte sind nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts zu niedrig gegriffen angesichts der hohen Grundstückspreise in der Region. Nach unwidersprochenem Vorbringen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung betrug der Quadratmeterpreis in der Gemeinde bereits 2014 200 Euro. Seitdem gab es beträchtliche Preissteigerungen.

Demgegenüber errechnet sich aus der Pauschalwertmethode nach der Grundstückswertverordnung ein Wert von 588,65 Euro pro Quadratmeter (Bodenwert 32 Euro, Hochrechnungsfaktor: 6).

Es gibt für das Bundesfinanzgericht keinen Grund zu Annahme, dass dieser Wert überschießend hoch wäre.

In den für 2022 veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreisen der Bundesanstalt Statistik Österreich wird für \*\*\*Ort1\*\*\* in Tirol ein Quadratmeterpreis von 1.585,10 Euro angegeben.

Der Grundstückswert beträgt gemäß § 3 Abs. 2 Gr WV 71,25% des Immobiliendurchschnittspreises und liegt somit bei 1.129,38 Euro, also doppelt so hoch, wie der vom Finanzamt angesetzte Wert.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass diese Immobiliendurchschnittspreise nur angewendet werden dürfen, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Zum Beispiel können betrieblich genutzte Grundstücke, auf denen sich ein Fabriksgebäude befindet, oder Superädifikate nicht mit dem Immobilienpreisspiegel bewertet werden, da dieser für solche Grundstücke keine

Kategorie vorsieht (*Fellner in Fellner*, Grunderwerbsteuer, 15. Lfg 2016, zu § 4 GrEStG 1987, Rz 13).

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Das gegenständliche Erkenntnis weicht nicht von der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ab. Die Frage des Nachweises eines geringeren gemeinen Wertes stellt sich als Sachverhaltsfrage dar, die einer ordentlichen Revision nicht zugänglich ist.

Innsbruck, am 2. Jänner 2024