

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch MR Steuerberatung & Wirtschaftsprüfung GmbH, Gierstergasse 6, 1120 Wien, über die Beschwerde vom 25. April 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. März 2023 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2021, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) und sein Cousin, WSt, waren je zur Hälfte Eigentümer an Liegenschaftsanteilen verbunden mit Wohnungseigentum an der Liegenschaft EZ-1 inneliegend der KG-XY. Beim genannten Objekt handelt es sich um Wohnungseigentum am Haus Gasse1, W.

Insgesamt bestand Wohnungseigentum an einem Geschäftslokal (kurz: GL) und den Wohnungen Top W 2, W 3, W 4, W 5, W 9 und W 10.

Tauschvertrag

Zur Erfassungsnummer 10-2021 wurde der Tauschvertrag vom 17.11.2021 über FinanzOnline beim Finanzamt zur Anzeige gebracht.

Mit diesem Tauschvertrag tauschten der Bf und sein Cousin ihre ideellen Anteile derart, dass jeder der Tauschpartner hinkünftig Alleineigentum an bestimmten Wohnungen hat.

Dabei übergab der Bf die Hälfte der Anteile an Top W 3, W 4 und W 5.

Der Cousin übergab seine Hälfteanteile an GL und an Top W 2, W 9 sowie W 10.

Diese Erwerbsvorgänge wurden von der Grundverkehrsbehörde, dem Magistrat der Stadt Wien, mit den Bescheiden vom 10.10.2022 genehmigt.

Bescheid

Im Zuge der Erhebungen zur Feststellung der gemeinen Werte der vertragsgegenständlichen Grundstücke legte die Vertretung der Tauschpartner eine Verkehrswertschätzung der Immobilienverwaltung B-GmbH vom 22.02.2021 und das später erstellte Gutachten der Sachverständigen "SV-MW" vor.

Das Finanzamt stützte sich im Wesentlichen auf die Ausführungen (Seite 47) im SV-Gutachten, wonach der Wert des jeweiligen WE-Objektes stark von der Vermietungssituation abhängt und sollten die Wohnungen (fiktiv) leerstehend sein, ein gemeiner Wert in einer Bandbreite von € 4.800/m² bis € 5.500,00/m² Wohnnutzfläche plausibel wäre. Der gemeine Wert der hingegebenen Tauscheinheiten wurde mittels Vergleichswertverfahren mit einem durchschnittlichen Quadratmeterpreis von € 4.800,00 ermittelt. Im angefochtenen Bescheid wurde die Grunderwerbsteuer von einer Tauschleistung in Höhe von € 883.032,00 entsprechend festgesetzt.

Beschwerde

Innerhalb offener Frist wurde dagegen Beschwerde erhoben, auf die Erlassung einer Beschwerdeentscheidung verzichtet und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt. Es wurde vorgebracht, dass bei der Ermittlung des gemeinen Wertes alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind. Dazu würden auch Rechtsverhältnisse zählen, welche mit dem bewertungsgegenständlichen Objekt fest verbunden sind, es sei denn, sie wären ungewöhnlich oder auf persönliche Verhältnisse zurückzuführen. Es sei in Wien üblich, unbefristete Mietverträge in Zinshäusern, die dem MRG unterliegen, abzuschließen. Die Vermietung zu Richtwerten habe daher Einfluss auf den Marktpreis.

Für die Bemessung der Grunderwerbsteuer seien die gemeinen Werte (Verkehrswerte) gemäß dem Gutachten der Sachverständigen "SV-MW" heranzuziehen. In diesem Gutachten zum Stichtag 10.03.2021 wurden die gemeinen Werte der Einheiten anhand des Ertragswertverfahrens unter Berücksichtigung der aktuellen Mindereinnahmen aufgrund des MRG ermittelt.

Vorlage

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht samt den Aktenteilen laut Aktenverzeichnis vorgelegt (Vorlagebericht vom 14.06.2023).

Verfahren vor dem Verwaltungsgericht

Über Anfrage des BFG wurde vom steuerlichen Vertreter die Mietzinsliste der beschwerdegegenständlichen Wohnungen zur Verfügung gestellt.

Mit vorbereitendem Schriftsatz vom 17.04.2024 wurde den Verfahrensparteien eine vorläufige Einschätzung der Sach- und Rechtslage samt Neuberechnung der Grunderwerbsteuer übermittelt. Von beiden Parteien wurden keine Einwendungen erhoben.

Mit Fax vom 29.04.2024 hat die steuerliche Vertretung des Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Durch den Tauschvertrag vom 17.11.2021 wurde die oben dargestellten Erwerbsvorgänge verwirklicht. Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus dem vorliegenden Tauschvertrag.

2. Beweiswürdigung

Die eingetauschten Liegenschaftsanteile verbunden mit Wohnungseigentum befinden sich in einem im Jahr 1909 errichteten Mehrwohnungshaus mit der Liegenschaftsadresse W, Gasse1. Die gegenständlichen Wohnungen werden zu Wohnzwecken unbefristet und das Geschäftslokal zu gewerblichen Zwecken befristet vermietet.

Die Mietwohnungen in dem vor dem 9.5.1945 errichteten Gebäude gelten daher als Altbauten im Sinne des MRG und unterliegen dem Vollanwendungsbereich des MRG. Es gelten daher die Mietzinsobergrenzen des MRG (Richtwert-Mietzins).

Einziger Streitpunkt ist die Ermittlung des gemeinen Wertes der hingegebenen Grundstücke.

Die belangte Behörde stützt die Wertermittlung auf das Vergleichswertverfahren, der Bf hingegen auf das Ertragswertverfahren.

Die Tauschobjekte werden seit Jahren bzw. Jahrzehnten vermietet und unterliegen dem MRG.

Laut *Kranewitter, Liegenschaftsbewertung*⁷, Seite 19, wird das Ertragswertverfahren vor allem für Mehrwohnungshäuser, Geschäfts- und Bürogebäude, die vermietet werden und gemischtgenutzte Liegenschaften (teils zu Wohn- und teils zu gewerblichen Zwecken vermietet) zur Ermittlung des Verkehrswertes herangezogen.

Die gemeinen Werte der vermieteten Einheiten sind daher unter Anwendung des Ertragswertverfahrens zu ermitteln.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

Mit dem Tauschvertrag wurden zwei Erwerbsvorgänge verwirklicht.

Beim Tauschvertrag ist gemäß § 5 Abs. 1 Z 2 GrEStG 'Gegenleistung' die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung.

Die Grunderwerbsteuer ist demnach beim Grundstückstausch vom gemeinen Wert (§ 10 BewG) des für das erworbene Grundstück abgegebenen Tauschgrundstückes zuzüglich einer allfälligen Tauschaufgabe zu bemessen.

Der Tauschvertrag wurde am 17.11.2021 abgeschlossen und am 10.10.2022 grundverkehrsbehördlich genehmigt. Gemäß § 8 Abs. 2 GrEStG ist die Steuerschuld mit der Genehmigung entstanden.

§ 10 BewG hat folgenden Wortlaut:

“(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

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

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen.“

Der gemeine Wert ist auch kein subjektiver, sondern ein objektiver Wert (VwGH 17. 10. 2017, Ro 2015/15/0031), weshalb auch bei der Feststellung des gemeinen Wertes zu beachten ist, dass sich dabei ein objektiver, möglichst allgemein gültiger Wert ergibt (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, Kommentar zum Bewertungsgesetz, § 10 BewG, Rz 17).

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist (VwGH 17. 2. 1992, 90/15/0155), und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab (VwGH 16. 12. 2014, 2013/16/0168, und 29. 11. 2001, 2001/16/0296; vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, aaO, § 10 BewG, Rz 19).

Neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, sind auch alle äußeren Umstände zu berücksichtigen, die den gemeinen Wert beeinflussen. Vor allem ist hier wohl die durch sachliche oder rechtliche Momente erweiterte oder beschränkte Verwertungsmöglichkeit und Ausnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes in Betracht zu ziehen, die sich zB bei Waren oder Wertpapieren durch eine günstige Konjunktur, durch steigenden Bedarf und Nachfrage, bei Grundstücken durch Straßenbauten, Eisenbahnbauten sowie durch sonstige Maßnahmen zu ihrer Erschließung erhöht, hingegen durch ungünstige Konjunktur, durch mangelnden Kredit usw., eingeschränkt werden kann. Eine Erhöhung bzw. Einschränkung der Verwertbarkeit und Ausnutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes kann sich auch aus rechtlichen Gründen ergeben; Erhöhungen vor allem durch wirtschaftsfördernde Gesetze und Schutzgesetze; Einschränkungen zB durch baupolizeiliche und forstrechtliche Bestimmungen, durch Servitutsbelastungen, durch auf Gesetz beruhende Verfügungsbeschränkungen, durch Vorschriften betreffend den Denkmalschutz sowie durch gesetzliche Heimfallverpflichtungen oder Veräußerungsverbote, durch behördliche Anordnungen und nicht zuletzt durch mietenrechtliche Vorschriften (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, aaO, § 10 BewG, Rz 25).

Unter der bei der Wertermittlung zu berücksichtigenden Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes sind demgegenüber die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arzeigen sind (vgl. *Leitner*, Der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Einräumung eines Baurechts, ÖStZ 2023/249).

Der Bf ist der Auffassung, dass die derzeit auf den Einheiten lastenden Altverträge und die damit einhergehenden ‘tatsächlichen’ Mietzinsbeschränkungen bei der Bewertung zu berücksichtigen sind. Im Gutachten von “SV-MW” kommen diese Beträge in der Zeile “Miete IST pro m² in EURO” zum Ausdruck und bewegen sich in einer Bandbreite von € 1,80 bis € 3,60. Im Gutachten ist weiters in der Zeile “nachhaltige Miete pro m² in EURO” die Miete angeführt

ist, die bei Neuvermietung im Rahmen der mietrechtlichen Vorschriften des MRG zu erzielen wäre.

Nach § 10 Abs. 2 Satz 3 BewG sind ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse bei der Ermittlung des gemeinen Wertes nicht zu berücksichtigen.

Keine ungewöhnlichen Umstände liegen daher vor, wenn sie für die Allgemeinheit Gültigkeit haben (vgl. *Twaroch-Wittmann-Frühwald*, aaO, § 10 BewG, Rz 35).

Würde man nun bei den bestehenden alten Mietverträgen jedes einzelne Mietverhältnis einer gesonderten Bewertung unter Berücksichtigung des Vertragsdatums, in den Vertrag bereits eingetretener Personen, des Alters der Mieter, der Lebenserwartung oder möglicher eintrittsberechtigter Personen etc. unterziehen, so wären dies ungewöhnliche, speziell auf die Vertrags- und Mieterstruktur dieses konkreten Objektes abgestimmte Verhältnisse. Dies mag dem Verkehrswert entsprechen, deckt sich aber nicht mit dem gemeinen Wert, bei dem ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht zu berücksichtigen sind.

Anders ist die Situation bei objektiv gegenüber der Allgemeinheit geltenden Vorschriften.

Mietrechtliche Vorschriften sind als objektiv wertbestimmende Faktoren anzusehen.

Mietverhältnisse als sogenannte schwebende Geschäfte, die sich in die Zukunft erstrecken, brauchen dagegen im Allgemeinen (abgesehen z.B. von Fällen einer Mietzinsvorauszahlung) bewertungsmäßig überhaupt nicht beachtet zu werden (vgl. VwGH vom 28.04.1994, 93/16/0186).

Die in der Zeile "*nachhaltige Miete pro m² in EURO*" angeführte Miete ist diejenige, die bei Neuvermietung im Rahmen des MRG als objektiver Wert zu erzielen wäre. Daher sind die kapitalisierten Mindereinnahmen für die Ermittlung des gemeinen Wertes nicht in Abzug zu bringen.

In Anlehnung an das vorliegende Gutachten von "SV-MW" ergeben sich nachstehende gemeinen Werte:

Objekt	Ertragswert der baulichen Anlagen auf Basis der nachhaltigen Miete	Zu-/Abschläge - Adaptierungskosten	Gemeiner Wert	Gemeiner Wert gerundet
Top GL	135.064,18	-25.000,00	110.064,18	110.000,00
Top W 2	485.461,07	-80.000,00	405.461,07	405.000,00
Top W 3	570.009,78	-95.000,00	475.009,78	475.000,00
Top W 4	406.885,44	-65.000,00	341.885,44	342.000,00

Top W 5	570.766,94	-95.000,00	475.766,94	476.000,00
Top W 9	633.953,80	-95.000,00	538.953,80	539.000,00
Top W 10	452.200,78	-70.000,00	382.200,78	382.000,00

Für die vom Bf hingegebenen Liegenschaftsanteile errechnet sich folgender gemeiner Wert:

Top W 3	1/2	€ 237.500,00
Top W 4	1/2	€ 171.000,00
Top W 5	1/2	€ 238.000,00
Summe bzw. Bemessungsgrundlage		€ 646.500,00

Steuerfestsetzung laut Erkenntnis

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 wird die Grunderwerbsteuer mit 3,5% von der Tauschleistung (§ 4 Abs. 3 GrEStG 1987) in Höhe von € 646.500,00 (gerundet gemäß § 204 BAO) mit € 22.627,50 festgesetzt.

Der Beschwerde war daher insgesamt teilweise stattzugeben.

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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (gemeiner Wert), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Darüber hinaus handelt es sich bei der Beurteilung der Tauglichkeit einer Wertermittlungsmethode um eine Beweisfrage, die der einzelfallbezogenen Beurteilung des Verwaltungsgerichts obliegt (vgl. VwGH 27.10.2023, Ro 2019/17/0005, unter Hinweis auf Beschluss vom 17.03.2022, Ra 2019/11/0120, mwN).

Eine ordentliche Revision ist daher gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Salzburg, am 3. Mai 2024