

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Welte Rechtsanwalt GmbH, Bahnhofstraße 13, 6830 Rankweil, über die Beschwerde vom 8. März 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. Februar 2021 betreffend Grunderwerbsteuer 16.09.2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin ist Alleinerbin in der Verlassenschaft nach dem am ***8***.2020 verstorbenen ***1*** ***2*** (Einantwortungsbeschluss vom 16.9.2020). Der Verstorbene war Alleineigentümer der Liegenschaft in der EZ ***3***, Grundbuch ***4*** ***5***, GSt-Nr. ***6*** mit einer Grundstücksfläche von 3.303 m². Diese Liegenschaft ist mit einem Einfamilienhaus bebaut. Bei der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde der Grundstückswert anhand der Durchschnittspreise der Statistik Austria ermittelt.

Mit **Bescheid gemäß § 201 BAO vom 03.02.2021** hat das Finanzamt Österreich die Grunderwerbsteuer auf Basis der Grundstückswertberechnung nach dem Pauschalwertmodell neu berechnet, da bei einer Grundstücksgröße von über 3.000 m² die Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria nicht verwendet werden dürfen. Auf Grund der festgesetzten Abgabe und des selbstberechneten Betrages ergab sich eine Nachforderung in Höhe von 1.902,06 €.

In der **Beschwerde vom 08.03.2021** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Die erkennende Behörde stellt im angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid richtig fest, dass der von der Beschwerdeführerin selbst berechnete Betrag von EUR 9.271,75 bezahlt worden ist. Mit dem angefochtenen Bescheid wird jedoch unberechtigterweise eine Nachforderung in Höhe von EUR 1.902,06 geltend gemacht und bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer der Grundstückswert von EUR 597.823,24 zu Grunde gelegt. Die diesbezüglich von der erkennenden Behörde gewählte Bemessungsgrundlage ist verfehlt. Der Sachverständige Ing Thomas Mathis hat in seinem Gutachten vom 10.06.2020 nach der Grundstückswertverordnung den Grundstückswert der in den Nachlass fallenden Liegenschaft EZ ***3*** GB ***4*** ***5*** gemäß § 2, sohin nach dem Pauschalwertmodell mit EUR 597.823,24, und gemäß der Durchschnittspreise der Statistik Austria, sohin gemäß § 3 mit EUR 543.478,70 berechnet.

Unter Bezugnahme auf diese Grundstücksbewertung des SV Ing Thomas Mathis hat sodann die Beschwerdeführerin ausgehend vom Durchschnittspreis der Statistik Austria im Betrag von EUR 543.478,70 im Zuge der Selbstberechnung die Grunderwerbsteuer wie folgt festgesetzt:

EUR 250.000,00 x 0,5 % = EUR 1.250,00

- EUR 150.000,00 x 2 % = EUR 3.000,00

- EUR 143.478,70 x 3,5 % = EUR 5.021.75

Ergibt EUR 9.271,75

Der selbstberechnete Grunderwerbsteuerbetrag von EUR 9.271,75 wurde termingerecht zu Erfassungsnummer ***7*** an das Finanzamt Feldkirch bezahlt.

Im angefochtenen Bescheid geht die erkennende Behörde vom Grundstückswert nach dem Pauschalwertmodell im Betrag von EUR 597.823,24 aus. Begründend wird hierzu ausgeführt, dass die Berechnung des Grundstückswertes gemäß Durchschnittspreis der Statistik Austria Preistabelle für Häuser ab 01.06.2019 nur bis zu einer Grundstücksfläche von maximal 3000 m² zulässig sei. Die Begründung ist in keinsten Weise nachvollziehbar und ergibt sich nicht aus den Bestimmungen der Grundstückswertverordnung idgF. Es ist fraglich, was unter einer "Grundstücksfläche von maximal 3000 m²" zu verstehen ist. Voraussichtlich ist damit von der erkennenden Behörde auf die Quadratmeter abgestellt worden. Tatsächlich ist in der Grundstückswertverordnung jedoch für die Anwendung der verschiedenen Bewertungsmethoden keine Quadratmeterangabe enthalten. Vielmehr ist in § 1 der Grundstückswertverordnung klar geregelt, dass für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG 1955 die Ermittlungsmethode, sohin das Pauschalwertmodell oder die Durchschnittspreise der Statistik Austria, frei gewählt werden kann. Entsprechend dieser freien Wahl bezüglich der Ermittlungsmethode hat die Beschwerdeführerin berechtigterweise auf den niedrigeren Wert, sohin auf den Grundstückswert gemäß Durchschnittspreis der Statistik Austria von EUR 543.478,70, anstelle des Grundstückswertes nach dem Pauschalwertmodell im

Betrag von EUR 597.823,24, die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuern vorgenommen und den so errechneten Betrag von EUR 9.271,75 bezahlt. Die Nachforderung im Betrag von EUR 1.902,06 unter Bezugnahme auf den Grundstückswert nach dem Pauschalwertmodell ist rechtlich nicht gerechtfertigt. Es wird sohin abschließend gestellt der Antrag

1. den angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 03.02.2021 aufzuheben und dahingehend abzuändern, dass die Grunderwerbsteuer richtig im selbstberechneten Betrag von EUR 9.271,75 festgesetzt wird, in eventu

2. den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Angelegenheit zur neuerlichen Entscheidung an die erstinstanzliche Behörde zurückzuverweisen.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Österreich mit **Beschwerdevorentscheidung vom 27.04.2021** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gemäß § 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, in Geltung ab 1.1.2016, ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens aber vom Grundstückswert zu berechnen.

Bei Erwerben ua. gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit c GrEStG 1987, dh. bei Erwerben unter Lebenden durch den in § 26 a GGG angeführten, begünstigten Personenkreis (zB durch Verwandte in gerader Linie/Kinder), die als unentgeltlich gelten, ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.

Der Grundstückswert kann auf drei Arten ermittelt werden:

- Pauschalwertmodell
- Geeigneter Immobilienpreisspiegel
- Nachweis des geringeren gemeinen Wertes eines Grundstückes

Die Grundstückswertverordnung legt den geeigneten Immobilienpreisspiegel fest, der für die Ermittlung des Grundstückswertes heranzuziehen ist - danach ist die Liste der Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria maßgebend.

Diese Tabelle wurde am 1. Jänner 2017 auf der Homepage der Statistik Austria unter http://www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/immobilien_durchschnittspreise/index.html veröffentlicht und wird in der Folge einmal jährlich aktualisiert; die erste Aktualisierung erfolgte am 13 Juni 2017. Für jene Erwerbsvorgänge, bei denen die Steuerschuld bis zur Veröffentlichung der Aktualisierung entsteht, ist der Grundstückswert anhand der Tabelle vor der Veröffentlichung der Aktualisierung anzuwenden. Für Erwerbsvorgänge, für die

die Steuerschuld am Tag oder nach der Veröffentlichung der Aktualisierung entsteht, ist die Tabelle in der aktualisierten Fassung anzuwenden

Die Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria dürfen nur dann verwendet werden, wenn die Vorgaben für die jeweilige Grundstücks- oder Gebäudekategorie mit den Eigenschaften des zu bewertenden Grundstückes übereinstimmen.

Zur Ermittlung des Durchschnittspreises für "Häuser" hat zunächst nach der Größe des Grundstückes (Gesamtgrundstücksfläche) eine Einordnung zur Grundstücksgrößenkategorie A, B oder C zu erfolgen. In weiteren Tabellen (zu Kategorie A, B oder C) führt die Auswahl der Wohnflächenkategorie und des betr. Bezirkes zum gesuchten Durchschnittspreis des Hauses inklusive Grundstück; alle Preise sind in Euro pro m² Wohnnutzfläche angegeben.

Innerhalb dieser Objektkategorien gibt es hinsichtlich der Anwendbarkeit seit 13. Juni 2017 eine Einschränkung: Bei Einfamilienhäusern dürfen die Immobiliendurchschnittspreise nur angewendet werden, wenn die Grundgröße 3.000 m² nicht übersteigt.

Auszug aus der Tabelle der Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria:

Vorarlberg			
Bezirke	Kategorie A	Kategorie B	Kategorie C ¹⁾
Bludenz	Weniger als 590 m ²	590 – 840 m ²	Mehr als 840 m ²
Bregenz	Weniger als 560 m ²	560 – 820 m ²	Mehr als 820 m ²
Dornbirn	Weniger als 500 m ²	500 – 730 m ²	Mehr als 730 m ²
Feldkirch	Weniger als 580 m ²	580 – 850 m ²	Mehr als 850 m ²

Q: STATISTIK AUSTRIA. Erstellt am 29.05.2020. - Datenbasis 2015-2019. Die Kategorien folgen der Verteilung der Grundstücksgrößen der Hausttransaktionen in den Bezirken. Jede Kategorie bildet ein Drittel der Transaktion ab. ¹⁾ Die maximale Grundgröße für Kategorie C beträgt 3000 m².

Da die Grundstücksfläche im beschwerdegegenständlichen Fall 3.303 m² beträgt, kann der Grundstückswert nicht anhand der oa Tabelle ermittelt werden.

Die Berechnung des Grundstückswertes hat daher nach der Pauschalwertmethode zu erfolgen.

Der Beschwerdebegehren konnte somit nicht entsprochen werden.“

Im **Vorlageantrag vom 03.05.2021** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„In der gesondert zugestellten Begründung wird rechtlich unrichtig ausgeführt, dass im gegenständlichen Rechtsfall die Immobiliendurchschnittspreise nicht angewendet werden dürfen. Dabei wird in der Begründung ausgeführt, dass die Tabelle der Statistik Austria vom 01.01.2017 entscheidungsgegenständlich sei. Diese Rechtsausführungen sind falsch, zumal die von der Statistik Austria veröffentlichte Tabelle keine Rechtsnorm darstellt und daher auch nicht in der gegenständlichen Steuerangelegenheit angewendet werden kann. Von der Statistik Austria herausgegebene Tabellen sind keine Rechtsnormen und sind auch nicht rechtsverbindlich. Vielmehr ist die Grundstückswertverordnung maßgebend und kann nach dieser Verordnung der als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer heranzuziehende Grundstückswert eben nicht nur nach dem Pauschalwertmodell, sondern auch nach dem Immobilienpreisspiegel festgelegt werden, wobei die Grundstückswertverordnung nicht darauf abstellt, ob dem Immobilienpreisspiegel allfällige Tabellen der Statistik Austria zugrunde liegen. Dies ist rechtlich irrelevant.

Es wird sohin gestellt der Antrag,

die Beschwerde vom 8. März 2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist Alleinerbin in der Verlassenschaft nach dem am ***8***.2020 verstorbenen ***1*** ***2*** (Einantwortungsbeschluss vom 16.9.2020). Der Verstorbene war Alleineigentümer der Liegenschaft in der EZ ***3***, Grundbuch ***4*** ***5***, Gst-Nr. ***6*** mit einer Grundstücksfläche von 3.303 m². Diese Liegenschaft ist mit einem Einfamilienhaus bebaut.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert kann nach dem

Pauschalwertmodell, mit einem geeigneten Immobilienpreisspiegel oder durch den Nachweis des geringeren gemeinen Wertes eines Grundstückes ermittelt werden.

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Bewertung der Liegenschaft nach dem Immobilienpreisspiegel der Statistik Österreich (§ 3 der Grundstückswertverordnung) oder nur nach § 2 Grundstückswertverordnung zulässig ist.

§ 3 Abs 2 der Grundstückswertverordnung lautet:

*„(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. Für die Ermittlung des Grundstückswertes eines Baurechtes und des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes dürfen die Immobiliendurchschnittspreise nur dann herangezogen werden, wenn das Baurecht an einem unbebauten Grundstück besteht. Dabei ist § 2 Abs. 4 Z 1 lit. a und b sinngemäß anzuwenden. 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.“*

Die von der Statistik Österreich veröffentlichten Hinweise zur Anwendung der Immobilien-Durchschnittspreise Version 2019 betreffend Anwendbarkeit zur Immobilienwertbestimmung lauten:

„Anwendbarkeit zur Immobilienwertbestimmung: Die veröffentlichten Durchschnittspreise von Statistik Austria können gemäß der Grundstückswertverordnung als Grundlage zur Berechnung der Grunderwerbsteuer auf unentgeltlichen Erwerb (Erbschaft, Schenkung) verwendet werden. Die Tabellen 2019 sind zu verwenden, wenn die Steuerschuld nach dem 01.06.2020 entstanden ist.“

Gemäß § 8 Abs 4 GrEStG entsteht bei Erwerben durch Erbanfall die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Einantwortungsbeschlusses. Da der Einantwortungsbeschluss nach dem 01.06.2020 rechtskräftig wurde, ist die Tabelle 2019 der Statistik Österreich anzuwenden.

Selbst wenn, wie von der Beschwerdeführerin die Tabelle 2018 anzuwenden gewesen wäre, wäre daraus für die Beschwerdeführerin nichts zu gewinnen, da auch diese Tabelle im Tabellenblatt „Grundstücksgrößen“ die Fußnote 1) enthält, wonach die maximale Grundstücksgröße der Kategorie C 3.000 m² beträgt.

Die von der Statistik Österreich veröffentlichten Hinweise zur Anwendung der Immobilien-Durchschnittspreise Version 2019 betreffend Häuser lauten:

„Häuser: Es werden drei verschiedene Grundstücksgrößenkategorien unterschieden. Die Grundstücksfläche bestimmt, in welche Kategorie (A = Klein, B = Mittel, C = Groß) das Haus fällt. Die Zuordnung der Grundstücksgröße wird anhand der Tabelle „Grundstücksgrößenzuordnung“ getroffen. Die Grenzwerte der Kategorien variieren zwischen den Bezirken. Nach der Bestimmung der Grundstücksgrößenkategorie muss die der Kategorie entsprechende Preistabelle herangezogen werden. In der Preistabelle wird zwischen drei Bauperioden und der Größe der Wohnfläche nach drei Kategorien unterschieden. Die Größenkategorien sind zwischen den Bundesländern unterschiedlich. Für jede Größenkategorie und Bezirk, in dem sich das Objekt befindet, ist in der Tabelle ein durchschnittlicher Preis in Euro pro m² Wohnfläche angegeben. Dieser Preis multipliziert mit der zu bewertenden Wohnfläche ergibt den errechneten, durchschnittlichen Wert des Hauses im gewählten Bezirk.

*Das Grundstück muss nicht gesondert berücksichtigt werden, sondern ist pauschal in der Grundstückskategorie enthalten. **Die Maximalgröße für Grundstücke der Kategorie C beträgt 3.000 m².**“*

Der Auszug aus der Tabelle der Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Austria (Tabellenblatt: Grundstücksgrößen) lautet:

Vorarlberg			
Bezirke	Kategorie A	Kategorie B	Kategorie C ¹⁾
Bludenz	Weniger als 590 m ²	590 – 840 m ²	Mehr als 840 m ²
Bregenz	Weniger als 560 m ²	560 – 820 m ²	Mehr als 820 m ²
Dornbirn	Weniger als 500 m ²	500 – 730 m ²	Mehr als 730 m ²
Feldkirch	Weniger als 580 m ²	580 – 850 m ²	Mehr als 850 m ²

Q: STATISTIK AUSTRIA. Erstellt am 29.05.2020. - Datenbasis 2015-2019. Die Kategorien folgen der Verteilung der Grundstücksgrößen der Hausttransaktionen in den Bezirken. Jede Kategorie bildet ein Drittel der Transaktion ab. ¹⁾ **Die maximale Grundgröße für Kategorie C beträgt 3.000 m².**“

Da das beschwerdegegenständliche Grundstück eine Fläche von deutlich mehr als 3.000 m² aufweist, fällt es in **keine** der im Immobilienspiegel der Statistik Österreich angeführten Kategorien. Auf Grund der klaren Anordnung des § 3 Abs 2 zweiter Satz der Grundstückswertverordnung, wonach die Immobiliendurchschnittspreise nur dann angewendet werden dürfen, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines

gleichartigen Grundstückes zugrunde liegenden Kategorien der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise der Statistik Österreich übereinstimmt, ist im gegenständlichen Fall eine Wertermittlung gemäß § 3 Abs 2 der Grundstückswertverordnung nicht möglich. Eine Bewertung ist daher nur durch das Pauschalwertmodell (§ 2 der Grundstückswertverordnung) bzw durch ein Sachverständigengutachten möglich. Da die Beschwerdeführerin kein Sachverständigengutachten vorgelegt hat, war im gegenständlichen Fall der Grundstückswert gemäß § 2 der Grundstückswertverordnung zu ermitteln.

Wenn es sich um ein unbebautes Baugrundstück gehandelt hätte, hätte der Wert gemäß Immobiliendurchschnittspreis 2019 für Feldkirch sich folgendermaßen errechnet:

$$482,7 \text{ €} \times 3.303 \text{ m}^2 \times 71,25\% = 1.135.980,14 \text{ €}$$

Damit die Bewertung von Häusern nach den von der Statistik Österreich ermittelten Immobiliendurchschnittspreisen nicht zu völlig unsachlichen Ergebnissen führt (die Grundstücksgröße wird nach dieser Berechnung nicht miteinbezogen) dürfen Häuser mit mehr als 3.000 m² Grundanteil nicht gemäß § 3 Grundstückswertverordnung bewertet werden, da dadurch bebaute Grundstücke mit einem weit überdurchschnittlichen Grundanteil deutlich weniger Wert wären als unbebaute Grundstücke der gleichen Größe.

Dies wird auch noch durch folgende Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis vom 04.07.2018, Ro 2015/15/0025 betreffend die Hauptwohnsitzbefreiung gemäß § 30 Abs 1 EStG erhärtet:

„11 In welchem Umfang Grund und Boden einer Baulichkeit zuzuordnen sind, hat der Verwaltungsgerichtshof im Zusammenhang mit der Entnahme eines gemischt genutzten Gebäudes im Erkenntnis vom 18. Dezember 2001, 98/15/0019, behandelt. Demnach bildet bei einem bebauten Grundstück das Gebäude mit Grund und Boden ein einheitliches Wirtschaftsgut. Dabei gehört zum Wirtschaftsgut nicht nur jener Boden, auf dem das Gebäude steht, sondern auch die das Gebäude umgebende Bodenfläche, welche nach der Verkehrsauffassung zusammen mit dem Gebäude als Einheit "bebautes Grundstück" angesehen wird.

12 Unter Bedachtnahme auf die Gesetzesmaterialien und die angeführte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Befreiungsbestimmung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG 1988 dahingehend auszulegen, dass dem begünstigten Eigenheim "Grund und Boden" in jenem Ausmaß zuzuordnen ist, das "üblicherweise als Bauplatz erforderlich ist". Nur in diesem Ausmaß erstreckt sich die Steuerbefreiung auch auf den mitveräußerten "Grund und Boden". Die Beurteilung, welche Grundstücksgröße üblicherweise für einen Bauplatz erforderlich ist, erfolgt nach der Verkehrsauffassung.“

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeentscheidung verwiesen. 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. Bereits aus dem Wortlaut des § 3 Abs 2 zweiter Satz der Grundstückswertverordnung ergibt sich klar, dass nur in den Fällen die Immobiliendurchschnittspreise angewendet werden dürfen, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines gleichartigen Grundstückes zu Grunde liegenden Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Dies ist im gegenständlichen Fall nicht der Fall. Eine Rechtsfrage von erheblicher Bedeutung liegt daher nicht vor. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 6. Mai 2024