

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. H. P in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** (vormals: Z.I GmbH als Rechtsnachfolgerin der ***3*** GmbH), über die Beschwerde vom 25. April 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, nunmehr: Finanzamt Österreich – Dienststelle Sonderzuständigkeiten, vom 28. Februar 2018 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

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

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 in Höhe von Euro 34.013,91 festgesetzt.

Im Übrigen wird die Beschwerde 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

Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20. November 2017:

Mit Spaltungs- und Übernahmevertrag (Notariatsakt) wurden Vermögenwerte von der Fa. ***2*** Produkte GmbH (FN ***2***) abgespalten und von der ***3*** GmbH (FN ***6***) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach Maßgabe der Punkte 3. und 8. des Vertrages übernommen.

Die Fa. ***2*** Produkte GmbH war Baurechtsberechtigte an Grundstücken, auf welchen die Produktionsstätten für Produkte in Ort1 und Ort2 betrieben werden. Das Baurecht gründet sich in den Baurechtsverträgen vom 20.5.2011 und den Nachträgen vom 03.02., 04.03. und 15.03.2014.

Diese Baurechte wurden von der übertragenden GmbH abgespalten und auf die übernehmende GmbH übertragen (Vertrag, Punkt 8).

Durch die Übertragung der Baurechte wurde ein grunderwerbsteuerlicher Tatbestand erfüllt.

Vereinbart wurde, dass sämtliche mit der Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren von der übernehmenden Gesellschaft getragen werden. Es wurde festgehalten, dass die Abspaltung gemäß § 38 Abs. 6 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) erfolge und gemäß §§ 4 und 7 GrEStG 1987 der Grunderwerbsteuer von 0,5% des Grundstückswertes unterliegt. Auf den Grundstücken in Ort1 und Ort2 befinden sich ua. folgende Fabriks- und Werkshallen und Gebäude:

Ort2:

- Y1 Lagerhalle A. und Produkte
- Y 2 Lagerhalle Zub
- y 3 Lagerhalle B.Ware
- Z 10 Ostbunker (***5***)

Ort1:

- Y 5 Lagerhalle W.A-Anlage
- Y 6 Lagerhalle W.A-Produkte
- Y13 Kommissionsfläche NMP
- Y 8 Labor
- Y 9 Kommissionsfläche Produkte/A.
- Y 11 Lagerhalle Leergebinde
- Y 12 Lagerhalle W.A-Produkte

Abgabenerklärungen:

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) reichte die Grunderwerbsteuererklärungen ein und legte ein Erklärungsblatt zur Grunderwerbsteuervorberechnung für die wirtschaftlichen Einheiten Ort1 und Ort2 bei. Berechnet wurden der Grundstückswert (Grundwert- und Gebäudewert) der Büro-, Produktions- und Lagerhallen.

Die Bf. ermittelte den Wert für das Werk in Ort2 wie folgt:

10 m² Bodenfläche ist vom Baurecht erfasst
einfacher Bodenwert: Euro 3,6336 Hochrechnungsfaktor 2

Grundwert gesamt: Euro 585.503,77 (***10***m² x 3,6336 x 3 x 2)

Aliquotierung gem. § 56 Abs. 3 Z 1 BewG: Restnutzungsdauer: 43 Jahre 80%
Grundwert aliquot: Euro 468.403,01 (= 80% von Grundwert gesamt);

Ergibt mit dem Gebäudewert iHv Euro 1,434.780,04 einen
Grundstückswert in Höhe von Euro 1,903.183,05.

Die Bf. ermittelte den Wert für das Werk in Ort1 wie folgt:

11 m² Bodenfläche ist vom Baurecht erfasst
 einfacher Bodenwert: Euro 2,0011 Hochrechnungsfaktor 1
 Grundwert gesamt: Euro 62.284,24 (***11*** m² x 2,0011 x 3)
 Aliquotierung gem. § 56 Abs. 3 Z 1 BewG: Restnutzungsdauer: 43 Jahre 80%
 Grundwert aliquot: Euro 49.827,39

Ergibt mit dem Gebäudewert iHv Euro 928.213.65 einen
Grundstückswert in Höhe von Euro 978.041,04.

Summe der *Grundstückswerte*: Euro 2,881.224,09.

Abgabenbehördliche Prüfung (November 2017):

Das Finanzamt unterzog diesen Sachverhalt einer Nachschau gemäß § 144 BAO und gelangte in Anwendung der Bestimmung der Grundstückswertverordnung, BGBl. II 2015/442, zu einer höheren Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer (Bericht über das Ergebnis einer Nachschau vom 28.2.2018, ABNr. ***7***).

Zum Sachverhalt führte der Prüfer aus, dass die Fa.***2*** Produkte GmbH den Betrieb Fa.***2*** Produkte, ihre 100% Beteiligung an der Fa.***2*** M GmbH, sowie einer weiteren Beteiligung, an die ***3*** GmbH übertragen hat. Die Spaltung und Übernahme erfolgte unter Fortführung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte. Die Fa.***2*** Produkte GmbH sei Baurechtsberechtigte an Grundstücken, auf denen Werke betrieben werden.

Durch die Abspaltung und Übertragung der Baurechte wurde ein Rechtsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht.

Die Parteien sind sich hinsichtlich der Grunderwerbsteuerpflicht einig und auch einig darüber, dass die Grundstückswertverordnung, BGBl. II 2015/442, anzuwenden ist. Das Finanzamt gelangte zu folgender Bemessungsgrundlage:

	Abgabenerklärungen	Nachschaubericht
Werk Ort2	1,903.183,05	4,755.322,31
Werk Ort1	978.041,04	2,326.729,29
Summe	2,881.224,09	7,082.051, 60

Das Finanzamt beurteilte die Hallen als Fabriksgebäude, Werkstattengebäude und Lagerhäuser, die Teil einer *wirtschaftlichen Einheit* im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 lit.b Grundstückswertverordnung (GrWV) sind, während die Bf. von „*einfachsten Gebäuden*“ im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 lit.c GrWV ausgeht.

Die Beschwerdeführerin ging bei ihrer Berechnung der Gebäudewerte (Lagerhallen) in der Abgabenerklärung von *einfachsten Gebäuden* (z.B.: lt. der Verordnung: Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser) aus und zog entsprechend der Grundstückswertverordnung gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit.c GrWV den verminderten Prozentsatz im Ausmaß von 25% für den Ansatz des Baukostenfaktors iHv Euro ***8*** für Ort2 und Euro ***9*** für Ort1 heran.

Die Bf. begründete dies damit, dass die Lagerhallen als Kalthallen konzipiert sind, weil es sich um unbeheizte, nicht gedämmte Hallen handelt, die mit nicht isolierten Blechdächern, Dachkonstruktionen abgedeckt sind. Die Dächer sind nicht als Kaltdach ausgeführt. Die Hallen sind mit billigen Baumaterialien errichtet und dienen im Wesentlichen zur Lagerung von kälte- und wärmeunempfindlichen Produkten (Holzpaletten, Säcken, Dämmplatten).

Demgegenüber geht das Finanzamt davon aus, dass bei der Bewertung die Bestimmung des § 2 Abs. 3 Z 3 lit.b GrWV anzuwenden ist und der Baukostenfaktor gemäß Z 2 Grundstückswertverordnung für Fabriksgebäude, Werkstattengebäude und Lagerhäuser, die Teile der *wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes* sind, mit 60% anzusetzen ist.

§ 2 Abs. 2 Z 3 lit. c bestimmt, dass der Baukostenfaktor bei einfachsten Gebäuden (zB Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser oder nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser), mit 25% anzusetzen ist.

Kurzgutachten im Abgabenverfahren vom 20.04.2018:

Die Bf. legte zu jenen Hallen, deren Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Gebäudewertes strittig waren, 10 Kurzgutachten vor. Diese wurden von DI A St. (Architekt und staatlich beeideter Ziviltechniker) zum Gebäudesachwert der Hallen erstellt.

Darin werden die Hallen hinsichtlich ihrer Bauart, Materialien, Zustand, Belastungen, Fläche, dem rechnerischen Gebäudesachwert und dem Neubauwert beschrieben:

Hallen	Abgaben- erklärung	Nachschau- bericht	Gebäudesachwert Gutachter
Werk Ort2	Gebäudewerte jeweils in Euro		
Y1	511.686,00	2.660.767,20	655.000,00
Y 2	34.731,38	180.603,15	155.000,00

y 3	204.445,15	754.874,40	290.000,00
Y 4	11.004,00	57.220,80	11.004,00
Gesamt	761.866,53	3.653.465,55	1.111.004,00
Werk Ort1	Gebäudewert jeweils in Euro		
Y 5	62.039,25	322.604,10	60.000,00
Y 6	41.632,50	99.918,00	0,00
Y13	57.330,00	298.116,00	45.000,00
Y 8	32.487,00	168.932,40	9.000,00
Y 9	177.450,00	655.200,00	280.000,00
Y 11	6.083,75	146.601,00	0,00
Y 12	63.813,75	153.153,00	0,00
Gesamt	495.836,25	1.844.524,10	394.000,00

In den Kurzgutachten hielt DI A St. die aktuellen Gebäudesachwerte ausgehend vom Neubauwert abzüglich der Abnutzung (Alters) fest. Die durchschnittliche Lebensdauer einer Halle wird mit 30 - 40 Jahren angenommen. Die Differenz zwischen den errechneten Werten in den Abgabenerklärungen und den Werten des Nachschauberichtes stellt sich in Euro wie folgt dar:

	Erklärung	Nachschaubericht
Werk Ort2	1,903.183,05	4,755.322,31
Werk Ort1	978.041,04	2,326.729,29
	2,881.224,09	7,082.051, 60

Ein Gutachten eines gerichtlich beeideten Sachverständigen liegt nicht vor.

Grunderwerbsteuerbescheid vom 28. Februar 2018:

Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 28. Februar 2017 betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag vom 20. November 2017, abgeschlossen zwischen der

- Fa.***2*** Produkte GmbH als *übertragende* Gesellschaft und der
- ***3*** GmbH, als *übernehmende* Gesellschaft

die Grunderwerbsteuer in Höhe von Euro 35.410,26 fest.

Zur Bemessungsgrundlage für die festgesetzte Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 (0,5%) wurde ausgeführt, dass der Grundstückswert der übertragenen Grundstücke in Höhe von Euro 7.082.051,60 ermittelt worden sei.

In der Bescheidbegründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Bemessung das Ergebnis der Nachschau zugrunde gelegt wird. Auf den Bericht wurde verwiesen.

Bescheidadressat war die Z.I GmbH (FN ***12***), nunmehr ***Bf1***, als Rechtsnachfolgerin der ***3*** GmbH.

Verschmelzungsvertrag vom 20.11.2017:

Die ***3*** GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 20.11.2017 als übertragende Gesellschaft mit der Z.I GmbH als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Beschwerde vom 23. April 2018:

Die Beschwerde richtet sich gegen den Bescheid vom 28.02.2018 über die Festsetzung der Grunderwerbsteuer betreffend den Spaltungs- und Übernahmevertrag (Notariatsakt).

Erklärt wurde, die Festsetzung der Grunderwerbsteuer iHv Euro 35.410,26 erfolge in Abweichung der selbst getätigten Berechnung. Daher wäre dem Antrag auf Abänderung des Bescheides auf den Grunderwerbsteuerbetrag iHv Euro 14.208,64 stattzugeben. In der Beschwerde werden der Sachverhalt, die Rechtslage und die unterschiedliche Bewertung der Gebäude (Hallen, Bürogebäude) dargestellt (Seite 8).

Zur Sache wurde ausgeführt, dass von der Fa.***2*** Produkte GmbH Baurechte abgespalten und auf die ***3*** GmbH als übernehmende GmbH übertragen wurden.

Auf den von der Übertragung betroffenen Grundstücken (Baurechtsliegenschaften) befinden sich unter anderem nachstehend aufgezählte Hallen bzw. Gebäude:

Werk Ort2:

Y1 Lagerhalle A. und Produkte

Y 2 Lagerhalle Zub

y 3 Lagerhalle B.Ware

Y 4 Bunker (keine Halle, sondern ein aus Beton gefertigter Trichter als ***5***)

Werk Ort1:

Y 5 Lagerhalle W.A-Anlage

Y 6 Lagerhalle W.A-Produkte

Y13 Kommissionsfläche

Y 8 Labor

Y 9 Kommissionsfläche

Y 11 Leergebinde

Y 12 Lagerhalle W.A-Produkte

In der Abgabenerklärung habe man die Methode des Pauschalwertmodells gemäß der Grundstückswertverordnung (GrWV) zur Grundstückswertermittlung herangezogen.

Zum Grundwert:

Das Finanzamt habe die Berechnungsgrundlagen hinsichtlich der Grundwerte unverändert übernommen.

Zu den Gebäudewerten:

Hinsichtlich der Qualifikation der einzelnen Hallen und Bürogebäuden wurden die Berechnungsgrundlagen der Abgabenerklärungen nur zum Teil übernommen, nicht jedoch für die oben angeführten Gebäude. Wörtlich führte die Bf. schriftlich aus:

„In der Abgabenerklärung haben wir für diese Gebäude den Ansatz des Baukostenfaktors eines „einfachsten Gebäudes“ gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit c, folglich 25%, gewählt. Dies begründeten wir damit, dass die auf den Grundstücken befindlichen Lagerhallen als Kalthallen im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 lit c GrWV konzipiert sind, dh unbeheizte Gebäude darstellen, mit unisolierten Blechdächern und Wänden wobei die Dächer zumeist nicht einmal über Kaltdächer verfügen und die Baumaterialien einen geringen Bauwert haben. Die gegenständlichen Hallen dienen demnach auch nur zu Lagerung von kälte- und wärmeunempfindlichen Gegenständen (zB Holzpaletten, Mörtelsäcke). Trotz dieser Begründung wich das Finanzamt von der Qualifikation als „einfachstes Gebäude ab und setzte den Baukostenfaktor für Fabriksgebäude iSd § 2 Abs. 3 Z 3 lit b GrWV an.“

§ 1 der Grundstückswertverordnung gelange zur Anwendung.

Der Grund- und Bodenwert ist als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz BewG 1955 und des anteiligen Gebäudewertes zu ermitteln. Daher sei nach dem Pauschalwertmodell iS des § 2 GrWV vorzugehen.

Aufgrund der Bauweise der Lagerhallen sei von „einfachsten Gebäuden“, insbesondere Kalthallen iSd § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrWV auszugehen. Dies werde durch die nachfolgende Qualifikation untermauert:

„Im Wesentlichen finden sich auf beiden Baurechtsliegenschaften ungedämmte und unbeheizte Stahlbeton- bzw. Stahlskelettbauten, welche je nach Nutzung entweder offen (also ohne Wände ausgeführt) oder geschlossen errichtet sind, um einen Witterungsschutz zu bieten (Trapezblech

oder Faserplatten, teilweise mit Asbest als Bindefaser). Eine dritte Gruppe umfasst Hallenbauten gleicher Bauart, welche zu kleinen Teilen frostfrei gehalten sind. Nähere Details sind dem beiliegenden Gutachten des Architekten DI A St., staatlich befugter und beeideter Ziviltechniker, vom 20.04.2018 (im Folgenden kurz Gutachten „St.“, siehe Anlage ./1 bis ./10), zu entnehmen. Die im Gutachten angeführten Buttogrundrissflächen weichen aufgrund der neu erhobenen Datenlage geringfügig von jenen ursprünglich in der Abgabenerklärung angegebenen Flächen ab, was jedoch insgesamt keine wesentliche Auswirkung auf die anfallende GrEst hat.“

Unter Berücksichtigung der Gesamtfläche für die oben angeführten Gebäude, der Baukostenfaktoren und dem Baukostenmultiplikator für „einfachste Gebäude“ ergebe sich eine Bemessungsgrundlage in Ort2 iHv Euro 1,863.687,29 und Ort1 iHv Euro 978.041,04.

„Es ergibt sich somit eine Abweichung von insgesamt Euro 4,240323,27 im Vergleich zu der vom Finanzamt ermittelten Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 4.755.322,31 in Ort2 und EUR 2.326.729,29 in Ort1.

Die Bemessungsgrundlagen der Grundstücke als auch der Gebäude für die Berechnung der GrEst ergeben unseres Erachtens EUR 2.841.728,33, woraus nach Maßgabe des GrEst Satzes von 0,5% eine GrEst von EUR 14.208,64 resultiert.“

Zweck der VO sei es in einem vereinfachten Pauschalwertverfahren Grundstückswerte zu ermitteln, die der Realität möglichst nahekommen. Die Hallenbauten werden als einfache, unbeheizte Lagerhallen, welche in Skelettbauweise errichtet wurden, ausführlich beschrieben.

Eingewendet werde, dass der vom FA gewählte Bewertungsansatz dem Zweck der Verordnung zuwiderlaufe, weil die ermittelten Wertansätze gegenüber den tatsächlichen Werten der Hallen, wie sie vom SV in seinen Gutachten ermittelt wurden zuwiderlaufen und so dem pauschal zu ermittelnden realen Wert der Lagerhallen nicht entsprechen.

Der Wertansatz des FA liege mit einem Betrag in Höhe von Euro 5,497.989,65 über 360% vom tatsächlichen Verkehrswert, den der Sachverständige ermittelt hat.

Hinsichtlich der BMF Information zur GrWV wurde ausgeführt:

„Zur Qualifikation als „einfachste Gebäude“ verweisen wir auf die BMF-Infomation vom 13.05.2016 (BMF-010206/0058-VI/5/2016). In Punkt 4.10 der BMF-Information wird zwar ausgeführt, dass ein „Lagerhaus, welches Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Werkstattegebäudes ist“ den Baukostenfaktor mit dem Werkstattegebäude teilt, in Punkt 4.12. hingegen erläutert die BMF-Information, dass jedes „Gebäude bzw. jeder Gebäudeteil (...)“ anhand seiner Beschaffenheit losgelöst zu beurteilen ist. Dies beziehe sich auch auf Teile eines Gebäudes bzw. mehrere Gebäude innerhalb einer wirtschaftlichen Einheit, die die Voraussetzungen für unterschiedliche Gebäudearten erfüllen. Abgesehen davon, dass Punkt

4.12 ausdrücklich der Erläuterung in Punkt 4.10 widerspricht, ist unseres Erachtens Punkt 4.10 bzw. der Baukostenfaktor für Fabriksgebäude nur dann auf Gebäude in einer wirtschaftlichen Einheit anzuwenden, sofern es sich um Lagerhäuser handelt. Laut Auskunft des Finanzamtes seien solche Lagerhäuser vor allem daran zu erkennen, dass sie beheizt und gedämmt sind.“

Dies sei jedoch bei den verfahrensgegenständlichen Hallen nicht der Fall, weil diese unisoliert, nicht beheizbar und nicht gedämmt sind, somit ganz klar als einfachste Gebäude bzw. Kalthallen konzipiert sind. In diesem Sinne sei Punkt 4.12 einschlägig, da dieser den tatsächlichen Gegebenheiten am nächsten kommt. Punkt 4.12 erläutere, dass Gebäude - auch wenn diese Teil einer wirtschaftlichen Einheit- losgelöst zu beurteilen sind. Die in diesem Sachverhalt gegenständlichen Hallen sind zwar Teil der auf dem Fabriksgelände befindlichen Gebäude, aber als einfachste Gebäude bzw. Kalthallen, konzipiert, welche somit keine Lagerhäuser darstellen und daher auch nicht mit dem Baukostenfaktor für Fabriksgebäude anzusetzen sind. Übersicht laut Aktenlage und Beschwerde:

Quellen	Abgaben- erklärung	Nachschau- bericht	Gebäudesachwert Gutachten
Werk Ort2	Gebäudewerte jeweils in Euro		
B7	511.686,00	2.660.767,20	655.000,00
B8	34.731,38	180.603,15	155.000,00
B9	204.445,15	754.874,40	290.000,00
Z1o	11.004,00	57.220,80	11.004,00
Gesamt	761.866,53	3.653.465,55	1.111.004,00
Werk Ort1	Gebäudewert jeweils in Euro		
F3	62.039,25	322.604,10	60.000,00
F5	41.632,50	99.918,00	0,00
F10	57.330,00	298.116,00	45.000,00
J3	32.487,00	168.932,40	9.000,00
F4	177.450,00	655.200,00	280.000,00
F9	6.083,75	146.601,00	0,00
F7	63.813,75	153.153,00	0,00

Gesamt	495.836,25	1.844.524,10	394.000,00
---------------	-------------------	---------------------	-------------------

Beschwerdevorentscheidung vom 2. August 2018:

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. August 2018 die Beschwerde als unbegründet ab. Begründend wurde ausgeführt, dass die dem Produktionsprozess zugeordneten Fabriksgebäude, Werkstättengebäude und Lagerhallen, Teil einer wirtschaftlichen Einheit sind und die jeweiligen Baukostenfaktoren gemäß § 2 Abs. 3 Z. 2 GrWV mit dem Multiplikator von 60% anzusetzen sind.

Das Finanzamt ermittelte den Grundstückswert wie folgt:

Beispiel Halle B7 im Werk Ort2:

Baukostenfaktor ist ein vorgegebener Wert lt. § 2 Abs. 3 Z 2 der Grundstückswertverordnung:

Euro ***8*** - der Hochrechnungsfaktor „2“

Bruttogrundrissfläche: 7.440,00 m²

Die Halle wurde in vier Bauabschnitten errichtet:

1969: 2019,61 m²

1979: 610,30m²

1983: 1208,23m²

1994: 3526,80m²

Das Finanzamt errechnete den Wert iHv Euro 2,660.480,20 lt. § 2 GrWV für das Jahr 2017 (Steuerschuldentstehung) wie folgt:

Bruttogeschoßfläche: 7440 m² - 30%

ergibt: 5208 m² x Baukostenfaktor ***8***

ergibt: 6,822.480,00 davon 60% (§ 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GRWV)

= 4,093.488,00: davon 65% (ausgehend vom Jahr 1994) = Euro 2,660.767,20

Die Beschwerdevorentscheidung war – gleich wie der Grunderwerbsteuerbescheid - an die Z.I GmbH (FN ***12***) adressiert.

Mit Eingabe vom 24.11.2017 beim zuständigen Landesgericht wurde die Firma in die „***Bf1***“ umbenannt.

Zurücknahme des Antrages auf mündliche Verhandlung:

Mit Schriftsatz vom 25.02.2025 zog die Bf. den Antrag auf mündliche Verhandlung vor dem Senat zurück.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit Spaltungs- und Übernahmsvertrag (Notariatsakt) wurden Vermögenwerte von der Fa.***2*** Produkte GmbH (FN ***2***) abgespalten und von der ***3*** GmbH (FN ***6***) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach Maßgabe der Punkte 3. und 8. dieses Vertrages übernommen.

Die GmbH hat ua. ihren Betrieb Fa.***2*** Produkte, ihre 100% Beteiligung an der Fa.***2*** M GmbH an die ***3*** GmbH übertragen. Die Spaltung und Übernahme erfolgte unter Fortführung der unternehmens- und steuerrechtlichen Buchwerte.

Die Fa.***2*** Produkte GmbH war Baurechtsberechtigte an Baurechtsliegenschaften, auf welchen die Produktionsstätten für Produkte betrieben werden. Das Baurecht gründet sich in den Baurechtsverträgen vom 20.5.2011 und den Nachträgen. Diese Baurechte wurden von der übertragenden GmbH abgespalten und auf die übernehmende GmbH übertragen (Vertrag, Punkt 8).

Durch die Übertragung dieser Baurechte wurde ein grunderwerbsteuerlicher Tatbestand erfüllt.

Vereinbart wurde, dass sämtliche mit der Durchführung des Vertrages verbundenen Kosten und Gebühren von der übernehmenden Gesellschaft getragen werden.

2. Beweiswürdigung

Dem Verfahren liegen der Spaltungs- und Übernahmsvertrag vom 20.11.2017 (zum Stichtag 30.06.2017), die angefochtenen Bescheide, die Beschwerde, Beschwerdeverentscheidung, der Vorlageantrag und der Vorlagebericht zugrunde, aus welchen sich die getroffenen Feststellungen zum Sachverhalt schlüssig ableiten.

3. Rechtliche Beurteilung

§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987:

Wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, unterliegen solche Rechtsgeschäfte der Grunderwerbsteuer, die den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile am *Gesellschaftsvermögen* oder der Gesellschaft begründen, wenn durch die Übertragung mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers vereinigt werden, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2 a nicht in Betracht kommt (§ 1 Abs. 3 GrEStG).

§ 2 GrEStG lautet:

„(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

- 1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,*
- 2. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975, BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten.*

(2) Den Grundstücken stehen gleich:

- 1. Baurechte,*
- 2. Gebäude auf fremdem Boden.*

(3) Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf mehrere Grundstücke, die zu einer wirtschaftlichen Einheit gehören, so werden diese Grundstücke als ein Grundstück behandelt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen oder mehrere Teile eines Grundstückes, so werden diese Teile als ein Grundstück behandelt.“

§ 4 Abs. 1 lautet:

„(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.

.....“

Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert zu berechnen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 beträgt die Steuer bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG 1987 0,5%.

Gemäß § 2 (1) BewG 1955 ist jede wirtschaftliche Einheit für sich zu bewerten. Ihr Wert ist im Ganzen festzustellen. Was als wirtschaftliche Einheit zu gelten hat, ist nach den Anschauungen des Verkehrs zu entscheiden. Die örtliche Gewohnheit, die tatsächliche Übung, die Zweckbestimmung und die wirtschaftliche Zusammengehörigkeit der einzelnen Wirtschaftsgüter sind zu berücksichtigen.

§ 2 Grundstückswertverordnung lautet:

„(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. Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über zwei oder mehr Gemeinden, sind für die auf die einzelne Gemeinde entfallenden Grundflächenanteile die jeweiligen Hochrechnungsfaktoren heranzuziehen.

(3) Berechnung des Gebäudewertes:

1. Für den (anteiligen) Wert des Gebäudes ist zunächst die (anteilige) Nutzfläche (lit. a), wenn diese nicht bekannt ist, die um 30% gekürzte (anteilige) Bruttogrundrissfläche (lit. b), mit einem Baukostenfaktor (Z 2), der im Ausmaß der Z 3 anzusetzen ist, zu multiplizieren.

a) Als Nutzfläche gilt die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärken sowie der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen und Ausnehmungen. Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum sind bei der Berechnung der Nutzfläche nicht zu berücksichtigen. Die Fläche des Kellers ist im Ausmaß von 35% anzusetzen, es sei denn, es liegt nachweislich ein geringeres Ausmaß der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke vor. Ein Keller ist eine bauliche Anlage, die ganz oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt. Die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugabstellplatzes ist ebenfalls im Ausmaß von 35% anzusetzen.

b) Die Bruttogrundrissfläche ist jene Fläche, welche sich aus der Summe aller Grundrissflächen aller Grundrissebenen eines Gebäudes errechnet. Die Grundrissfläche ist die Fläche innerhalb der äußeren Begrenzungslinien der Außenwände eines Geschoßes. Ein unausgebauter Dachboden stellt keine Grundrissebene dar.

Die Grundrissfläche eines Kellergeschoßes ist bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen. Ein Keller ist eine bauliche Anlage, die ganz oder überwiegend unter dem angrenzenden Geländeniveau liegt. Soweit die Bodenfläche einer Garage Teil einer Grundrissebene ist, ist sie bei der Ermittlung der Bruttogrundrissfläche mit der Hälfte anzusetzen. Soweit die Bodenfläche einer Garage nicht Teil einer Grundrissebene ist, ist sie zur Hälfte der Bruttogrundrissfläche hinzuzurechnen.

c) Bei Gebäuden, bei denen gemäß § 33 Abs. 2 BewG. 1955 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015, der übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z 5 BewG. 1955 in der Fassung des Bundesgesetzes, BGBl. I Nr. 34/2015) dem Grundvermögen zugerechnet wird, ist der ermittelte Gebäudewert um 2 180,19 Euro zu kürzen.

2. Die Baukostenfaktoren werden wie folgt festgelegt:

Bundesland	Baukostenfaktor je Quadratmeter
Wien	1 470 Euro
Niederösterreich	1 310 Euro
Burgenland	1 270 Euro
Oberösterreich	1 370 Euro
Salzburg	1 550 Euro
Tirol	1 370 Euro
Vorarlberg	1 670 Euro
Steiermark	1 310 Euro
Kärnten	1 300 Euro

3. Der Baukostenfaktor gemäß Z 2 ist in folgendem Ausmaß anzusetzen:

a) bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß § 16 des Mietrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2014 gilt, 100%

b) bei Fabriksgebäuden, Werkstatteengebäuden und Lagerhäusern, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind 60%

c) bei einfachsten Gebäuden (z. B. Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser oder nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise 25%

d) bei allen anderen Gebäuden 71,25%

Der nach Z 1 bis 3 errechnete Betrag ist in folgendem Umfang im Grundstückswert zu berücksichtigen:

	100%	80%	65%	30%
Gebäude (Z 3 lit. a, b und d) Gebäude (Ziffer 3,	Fertigstellung oder umfassende Sanierung (Z 5) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem ErwerbszeitpunktFertig	Teilsanierung (Z 5) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt, wenn Fertigstellung vor mehr als zwanzig	Fertigstg. innerhalb der letzten vierzig bis zwanzig Jahre vor	Fertigstg. vor mehr als vierzig Jahren vor dem

Litera a,, b und d)	stellung oder umfassende Sanierung (Ziffer 5,) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt	Jahren vor dem ErwerbszeitpunktTeilsa nierung (Ziffer 5,) innerhalb der letzten zwanzig Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt, wenn Fertigstellung vor mehr als zwanzig Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt	dem Erwerbszeitp unkt	Erwerbszeitp unkt
einfachste Gebäude (Z 3 lit. c)einfac hste Gebäude (Ziffer 3, Litera c,)	Fertigstellung innerhalb der letzten zehn Jahre vor dem Erwerbszeitpunkt		Fertigstg. innerhalb der letzten zwanzig bis zehn Jahre vor dem Erwerbszeitp unkt	Fertigstg. vor mehr als zwanzig Jahren vor dem Erwerbszeitp unkt

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gegenüberstellung der Ermittlung Grundstückswerte (Grund- und Gebäudewerte) für die Produktionsstätten bzw. Werke (Fabriken), wie folgt (Seite 3 oben) durch die Bf. und das FA:

	Erklärung	Nachschaubericht
Werk Ort2	1,903.183,05	4,755.322,31
Werk Ort1	978.041,04	2,326.729,29
	2,881.224,09	7,082.051, 60

Zur Ermittlung der Grundwerte:

Die Parteien gingen bei der Ermittlung der Grundwerte davon aus, dass die Bestimmung des § 56 Bewertungsgesetz (BewG) 1955 „*Bewertung des Baurechtes und der sonstigen grundstückgleichen Rechte*“ uneingeschränkt zur Anwendung gelange und daher gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 eine Aliquotierung, entsprechend der Dauer der Baurechte, vorzunehmen sei.

Daher wurde im vorliegenden Fall bei der Ermittlung der Grundwerte (§ 2 Abs. 2 GrWV) der hochgerechnete, dreifache Bodenwert der Baurechtsliegenschaften im Hinblick auf die (damalige) Restnutzungsdauer der Baurechte gemäß § 56 Abs.3 Z 1 BewG 1955 aliquotiert und daher nur in Höhe von 80% angesetzt (Berechnung Grundwert, S. 3 oben).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 24.10.2024, Zl. Ro 2022/16/0023, dazu ausgeführt, dass bei Ermittlung der Grundwerte die Aliquotierung gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 weder im § 4 Abs. 1 GrEStG noch in der im vorliegenden Sachverhalt anzuwendenden Grundstückswertverordnung, BGBl. Nr. 412/2015, eine Deckung findet.

Die als Grundlage für diese Aliquotierung der ermittelten Grundwerte der Baurechte herangezogene Bestimmung des § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 gehört nämlich zum ersten Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes 1955 und regelt die Bewertung von Baurechten und sonstigen grundstücksgleichen Rechten im Zusammenhang mit der Ermittlung des *Einheitswertes*.

Nach § 1 Abs. 2 BewG gilt der erste Abschnitt des zweiten Teils des Bewertungsgesetzes 1955 (§§ 19 bis 68) für die Grunderwerbsteuer nur nach „*näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze*.“

Der VwGH führte dazu aus, dass der Grundwert der verfahrensgegenständlichen Baurechte ausschließlich nach den Bestimmungen des § 4 Abs. 1 GrEStG iVm § 2 Abs. 2 GrWV zu ermitteln ist. Maßgebend sind daher die Bodenwerte der belasteten Grundstücke ohne Vornahme einer Aliquotierung.

Die Bestimmung des § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 ist bei der Ermittlung des Einheitswertes eines Baurechts heranzuziehen, nicht jedoch bei der Ermittlung des Grundwertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Der Bodenwert der belasteten Grundstücke (Baurechtsliegenschaften) ist daher ohne Anwendung der Aliquotierung zu ermitteln (Rz 26).

Die ermittelten *Grundwerte* für die Baurechte sind daher ohne Vornahme einer Aliquotierung (vgl. Seite 3 oben) heranzuziehen:

Grundwert Ort2	Euro 585.503,77
Grundwert Ort1	Euro 62.284,39
Summe	Euro 647.788,16

Der Gebäudewert (Fabrikshallen) errechnet sich wie folgt:

Das BFG gelangt zur Erkenntnis, dass es sich bei den Produktionshallen um Hallen einfacherer Bauart handelt, welche im Gegensatz zum Vorbringen der Bf. Fabriks-, Werkstättengebäude und Lagerhallen von Produktionsstätten sind, die Teil einer *wirtschaftlichen Einheit* eines Fabrikgrundstückes im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 3 lit. **b** GrWV sind. Die Hallen sind zum Teil in Massivbauweise errichtet.

Besonderheit bei Halle Y1:

Bisheriger Wertansatz gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit b GrWV: Euro 2,660.767,20

Bei der Halle B7 ist zu berücksichtigen, dass dieser Hallenkomplex in vier Bauphasen (1969, 1979, 1983, 1994) errichtet wurde. Der erste Hallenbereich im Ausmaß von brutto 2.019,61 m²

wurde 1969 errichtet. Im Zuge der Erweiterung 1979 wurde der zusätzlich errichtete Teil unterkellert (ca. 180 m²). Der Keller wurde in Stahlbetonmassivbauweise errichtet.

Aufgrund des unterschiedlichen Alters dieser Hallenteile verringert sich der anteilige Gebäudewert für den Hallenbereich aus dem Jahre 1969 - Fertigstellung vor mehr als vierzig Jahren - wie folgt:

Wertansatz für den ältesten Hallenteil aus 1969 (Bruttogrundrissfläche: 2.019,61m²) wird wie folgt ermittelt:

Bruttogrundrissfläche gekürzt um 30%: 1.413,72m² x ***8*** im Ausmaß von 60% gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrWV: Euro 1,111.189,42

im Umfang von 30% gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 GrWV: Euro 333.356,83.

Wertansatz für die Hallenteile aus 1979, 1983 und 1994 (5.365,33 m²) gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b Grundstückswertverordnung im Umfang von 30% gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 GrWV (Fertigstellung innerhalb der letzten vierzig bis zwanzig Jahre): Euro 1,918.802,97.

Wertansatz Halle Y1 Neu: Euro 2,251.940,85.

Die Differenz zur ursprünglichen Bemessungsgrundlage für die Halle Y1 in Höhe von Euro 2,660.767,20 beträgt Euro 408.826,35 und führt dazu, dass sich die Bemessungsgrundlage für den gesamten *Grundstückswert* in Höhe von Euro 7,082.051,60 (Nachschaubericht) auf Euro 6,673.225,25 vermindert.

Entfall der Aliquotierung gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955:

Ausgehend von dieser verminderten Bemessungsgrundlage für die Baurechtsliegenschaften erhöhte sich daher die Bemessungsgrundlage aufgrund der Nichtanwendung der Aliquotierung gemäß § 56 Abs. 3 Z. 1 BewG 1955 bei der Ermittlung der Grundwerte wie folgt:

	Grundwert aliquot. bisher (S. 3, oben)	Grundwert neu	Differenz
Werk Ort2	468.403,01	585.503,77	117.100,76
Werk Ort1	49.837,39	62.284,24	12.456,85
SUMME			129.557,61

Die Bemessungsgrundlage des Grundstückswertes iHv Euro 6,673.225,25 erhöht sich somit um die tabellarisch dargestellte Differenz in Höhe von Euro 129.557,61 auf Euro 6,802.782,86. Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 (0,5%) wird in Höhe von Euro 34.013,91 festgesetzt.

Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben.
Im Übrigen wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

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.

Im vorliegendem Sachverhalt orientiert sich das Erkenntnis an der Rechtsprechung des VwGH (Erkenntnis vom 24.10.2024, Ro 2022/16/0023 und VwGH 13.12.2022, Ro 2019/16/0005. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 21. März 2025