

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Battlogg Rechtsanwalts GmbH, Gerichtsweg 2, 6780 Schruns, über die Beschwerden vom 17. Juli 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 22. Juni 2023 betreffend Grunderwerbsteuer 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird stattgegeben. Die angefochtenen Bescheide werden ersatzlos aufgehoben.

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

Mit Schenkungs-, Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 03.05.2022 haben ***1*** ***2*** und ***3*** je 6/714 Anteile an der GstNr ***4***, EZ ***5***, KG ***6*** an ***7*** ***8*** geschenkt und je 232/714 Anteile an der GstNr ***4*** um je € 187.500,- an den Beschwerdeführer verkauft.

Zusätzlich zu diesem Kaufpreis hatte der Beschwerdeführer Vertragserrichtungskosten in Höhe von gesamt € 779,82 sowie Kosten für die Parifizierung in Höhe von gesamt € 811,02 zu übernehmen.

Die **Grunderwerbsteuer** für diese Erwerbsvorgänge wurde durch die Kanzlei Battlogg Rechtsanwalts GmbH mit **15.09.2022** mit jeweils 6.562,50 **selbstberechnet**.

Mit **Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 22.06.2023** hat das Finanzamt dem Beschwerdeführer jeweils Grunderwerbsteuer in Höhe von € 7.097,12 vorgeschrieben.

In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Z 1 BAO von Amts wegen. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Gem. § 7 Abs. 1 Z 1 lit a GrEStG gilt ein Erwerb als entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70 % des Grundstückwertes beträgt.

Gegenleistung = Kaufpreis € 187.500,00 + Vertragserrichtungskosten € 389,91 + Kosten für Parifizierung € 405,51

Für die Grundstückswertberechnung wurde für den Grundwert die Grundfläche mit 1.018 m² und die Nutzfläche Gebäude mit 269,06 m² und die Nutzfläche Keller, Garage mit 126,51 m² zu Grunde gelegt.“

In den **Beschwerden vom 14.07.2023** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Auf der Tatsachenebene können keinerlei Schlussfolgerungen getätigt werden, aufgrund welcher rechtlicher Überlegungen die ergänzende Vorschreibung von Grunderwerbsteuer erfolgt ist. Die Rechenvorgänge, welche zu einer ergänzenden Grunderwerbsteuervorschreibung führen, sind nicht nachvollziehbar. Die Bescheidbegründung ist nicht nachvollziehbar.

Die Voraussetzungen des § 201 Abs. 2 Z 1 BAO liegen nicht vor. Es ist weder zu einer Änderung im Tatsachenbereich gekommen noch hat sich die Rechtslage geändert. Da die Bescheidbegründung nicht nachvollziehbar ist, ist der Bescheid rechtswidrig ergangen.

Der Beschwerdeführer beantragt, der vorliegenden Beschwerde Folge zu geben und die mit Bescheid vom 22.06.2023 festgesetzte Grunderwerbsteuer in Höhe von Eur 534,62 mit 0 festzusetzen.“

Das Finanzamt hat die Beschwerden mittels **Beschwerdevorentscheidungen vom 26.02.2024** als unbegründet abgewiesen. In den Begründungen führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Gemäß § 93 Abs. 3 lit. a BAO hat der Bescheid eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs. 1 oder 3) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Allenfalls bestehende Begründungsmängel in Bescheiden der Abgabenbehörde erster Instanz können im Rechtsmittelverfahren saniert werden, da die Rechtsmittelentscheidung an die Stelle des erstinstanzlichen Bescheides tritt.

§ 201 bestimmt:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen:

- 1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,*
- 2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages eingebracht ist,*
- 3. wenn kein selbstberechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens vorliegen würden,*
- 4. aufgehoben durch BGBl. I Nr. 20/2009)*
- 5. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 293b oder des § 295a die Voraussetzungen für eine Abänderung vorliegen würden.*

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

- 1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,*
- 2. aufgehoben durch BGBl. I Nr. 70/2013)*
- 3. wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 295 die Voraussetzungen für eine Änderung vorliegen würden.*

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.

Der Grundstückswert kann auf drei Arten ermittelt werden:

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

Das Pauschalwertmodell beinhaltet grundsätzlich fünf Faktoren (Grundfläche, Bodenwert, Hochrechnungsfaktor, Nutzfläche und Baukostenfaktor), sowie eine Reihe von Abschlägen (Abschlag für Alter, Art des Gebäudes). Es wird die Summe aus dem Wert des Grund und Bodens sowie dem Wert des Gebäudes gebildet.

Auf der Homepage des BMF wird ein Programm zur Berechnung des Grundstückswertes nach dem „Pauschalwertmodell“ gem. § 2 der Grundstückswertverordnung (GrWV) zur Verfügung gestellt.

Das Pauschalwertmodell ist nur für Grundstücke des Grundvermögens (§ 51 ff Bewertungsgesetz) anwendbar. Die Ermittlung eines Grundstückswertes ist für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke (§ 29 ff Bewertungsgesetz) gesetzlich nicht vorgesehen.

Zur Gegenleistung zählt alles, was die Erwerberin/der Erwerber des Grundstückes (oder ein anderer für sie/ihn) der Veräußerin/dem Veräußerer (oder einem Dritten) zu leisten verspricht, um das Grundstück zu erhalten.

Gem. § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist Gegenleistung beim Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen (wie z.B. im beschwerdegegenständlichen Fall die Übernahme der Kosten für Vertragserrichtung und Parifizierung) und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 7 (1) 1. a) gilt ein Erwerb als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30%,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30%, aber nicht mehr als 70%,
- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70%

des Grundstückswertes beträgt.

Unentgeltliche Erwerbe werden nach dem Stufentarif besteuert (Abs 1 Z 2.a der obgenannten Gesetzesstelle) während entgeltliche Erwerbe einer Steuer in Höhe von 3,5 % von der Bemessungsgrundlage unterliegen (Abs 1 Z 3).

Im beschwerdegegenständlichen Fall setzt sich die Gegenleistung wie folgt zusammen:

Kaufpreis € 187.500,- zzgl (anteiliger) Kosten für Vertragserrichtung € 389,97 und Parifizierung € 405,51 (lt. Ihrem Schreiben vom 12.12.2022) = ges. € 188.295,42.

Da trotz telefonischer Anfragen des Finanzamtes vom. 4.11.2023 bzw 6.11.2023 keine Grundstückswertberechnung vorgelegt wurde, hat die zuständige Sachbearbeiterin diesen auf Grundlage der dem Finanzamt vorliegende Unterlagen (Feststellungsbescheid des Finanzamtes Bregenz vom 14.1.2009 zum Stichtag 1.1.2005, Artfortschreibung nach § 21 (1) Z. 2 BewG) nach der Pauschalwertmethode mit einem Betrag in Höhe von € 202.774,92 berechnet.

Die Gegenleistung in Höhe von € 188.295,42 beträgt 92,86 % des Grundstückswertes in Höhe von € 202.774,92 beträgt. Somit handelt es sich um einen entgeltlichen Erwerb und ist die Grunderwerbsteuer vom (höheren) Grundstückswert zu berechnen (§ 4 Abs 1 GrEStG).

Die Beschwerde war daher abzuweisen.“

Durch den **Vorlageantrag vom 21.03.2024** gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mit **Schenkungs-, Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag vom 03.05.2022** haben ***1*** ***2*** und ***3*** je 6/714 Anteile an der GstNr ***4***, EZ ***5***, KG ***6*** an ***7*** ***8*** geschenkt und je 232/714 Anteile an der GstNr ***4*** um je € 187.500,00 an den Beschwerdeführer verkauft.

Zusätzlich zu diesem Kaufpreis hatte der Beschwerdeführer Vertragserrichtungskosten in Höhe von gesamt € 779,82 sowie Kosten für die Parifizierung in Höhe von gesamt € 811,02 zu übernehmen.

Die Grunderwerbsteuer für diese Erwerbsvorgänge wurde durch die Kanzlei Battlogg Rechtsanwalts GmbH mit **15.9.2022** mit jeweils 6.562,50 **selbstberechnet**.

Mit **Bescheiden gemäß § 201 BAO vom 22.06.2023** hat das Finanzamt dem Beschwerdeführer Grunderwerbsteuer vorgeschrieben.

Die Grundstückswertermittlung gemäß § 2 Grundstückswertverordnung führt zu folgendem Ergebnis:

Die übertragene Liegenschaft liegt in ***6***.

Der Hochrechnungsfaktor für ***6*** beträgt laut der Anlage zur Grundstückswertverordnung 6.

Der Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs 3 Z 2 der Grundstückswertverordnung beträgt für Vorarlberg 1.670,00 €.

Die Gesamtgrundfläche der Liegenschaft an der zwei mal 232/714 Anteile übertragen wurden beträgt 1.018 m².

Der einfache Bodenwert der übertragenen Liegenschaft beträgt 5,50 € pro m².

Das auf der gegenständlichen Liegenschaft errichtete **Wohngebäude wurde im Jahr 2003 errichtet**.

Die Gebäudenutzfläche der Gesamtliegenschaft beträgt 269,06 m².

Die Nutzfläche Keller der Gesamtliegenschaft beträgt 75,63 m².

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Kaufvertrag sowie durch den Einheitswertakt.

3. Rechtliche Beurteilung

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

§ 4 Abs 1 GrEStG 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.“

Der Begriff des Grundstückswerts wurde durch das StRefG 2015/2016 eingeführt und durch das AbgÄG 2015 adaptiert. Der Grundstückswert ist ein eigens für das GrEStG definierter Wert. Nach der Rechtsprechung des VwGH ist der Grundstückswert ein vom Gesetzgeber zwecks Vereinfachung der Erhebung der Grunderwerbsteuer eingeführter „Hilfswert“, der nicht mit dem gemeinen Wert des konkreten Grundstücks iSd § 2 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 übereinstimmen muss. Wie bei jeder vereinfachten pauschalen Wertermittlung kann das Ermittlungsergebnis vom gemeinen Wert abweichen. Im Hinblick darauf hat der Gesetzgeber dem Steuerschuldner die Möglichkeit des Nachweises des tatsächlichen gemeinen Werts eingeräumt.

Dabei wurde dem Steuerpflichtigen mit der Einführung des Begriffs des „Grundstückswerts“ die Möglichkeit eingeräumt, den gemeinen Wert des Grundstücks als Bemessungsgrundlage heranzuziehen, falls (im Einzelfall) nachgewiesen wird, dass der gemeine Wert geringer ist als der „Grundstückswert“. Letztlich ist damit der gemeine Wert – sofern dieser die Gegenleistung überschreitet – die endgültige Mindestbemessungsgrundlage geblieben.

Der Grundstückswert wird bei Grundstücken des Grundvermögens iSd § 51 BewG (dh alle Grundstücke ausgenommen land- und forstwirtschaftliche Grundstücke) als Bemessungsgrundlage herangezogen, wenn die Übertragungen unentgeltlich erfolgen, sowie in den Fällen, in denen die Gegenleistung geringer ist als der Grundstückswert. Der Grund für die Einführung des Grundstückswerts ist, dass bei diesen Rechtsvorgängen eine Gegenleistung in vielen Fällen nur mit besonders hohem Aufwand oder gar nicht ermittelt werden kann.

In § 4 GrEStG sind zwei mögliche Ermittlungsverfahren für die Berechnung des Grundstückswerts vorgesehen. Der Grundstückswert ist zu berechnen anhand eines Pauschalwertmodells (als Summe des hochgerechneten [anteiligen] dreifachen Bodenwerts gem § 53 Abs 2 BewG und des [anteiligen] Werts des Gebäudes) oder anhand eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Werts.

In § 4 Abs 1 GrEStG wird der BM für Finanzen ermächtigt, durch VO die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwerts und die Ermittlung des Gebäudewerts sowie für den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlags festzulegen. Der Zweck dieser VO ist, die Wertermittlung für die GrESt zu vereinfachen, indem bei der Wertermittlung des Grundstücks auf eine pauschale Ermittlungsmethode zurückgegriffen werden kann. Weiters wird durch diese Vereinfachung das Ziel verfolgt, dass möglichst wenige Gutachten zur Wertermittlung des Grundstücks erforderlich werden. Im Sinne der in § 4 Abs 1 GrEStG enthaltenen Ermächtigung ist zur Festlegung des Grundstückswerts die GrWV erlassen worden. Die VO trat mit 01.01.2016 in Kraft und wurde 2019 novelliert.

Für jede wirtschaftliche Einheit (oder eines Anteils davon) kann gem § 1 letzter Satz GrWV die Ermittlungsmethode frei gewählt werden. Mangels Ausführungen in den Erl zum StRefG 2015/2016 ist davon auszugehen, dass die beiden Ermittlungsmethoden vom Gesetzgeber als gleichwertig angesehen werden und keine der beiden Methoden vorrangig zu behandeln ist. Die Wahl liegt demnach beim Steuerschuldner, der den Grundstückswert nach den beiden Ermittlungsmethoden berechnen und folglich den niedrigeren Wert als Grundstückswert ansetzen kann. Diese Wahlfreiheit gilt auch für die Finanzverwaltung, die grds nur die Zulässigkeit der gewählten Ermittlungsmethode überprüfen soll. Folglich ist zuerst zu prüfen, ob aufgrund der Beschaffenheit des Grundstücks eine Bewertung anhand des Immobilienpreisspiegels der Wirtschaftskammer Österreich (bis 31.12.2016) bzw der Liste der Durchschnittspreise der Statistik Österreich (seit 01.01.2017) möglich ist. Andernfalls kann der Grundstückswert nur mit dem Pauschalwertmodell ermittelt werden. Für jene Fälle, in denen

die Finanzverwaltung den Grundstückswert ermitteln muss – wenn zB der Steuerschuldner nicht eine der beiden Ermittlungsmethoden herangezogen hat –, steht es der Finanzverwaltung frei, selbst eine Ermittlungsmethode zu wählen.

Das erste der beiden im Gesetz alternativ vorgesehenen Ermittlungsverfahren ist das sog Pauschalwertmodell. Das Pauschalwertmodell ist ein vereinfachtes pauschales Wertermittlungsverfahren und stellt die einfache Selbstberechnung sowie die Vorhersehbarkeit der GrESt-Belastung sicher. Es handelt sich dabei um ein Sachwert-Ermittlungsverfahren.

A) Berechnung des Grundwertes (§ 2 Abs 2 GrWV)

Der (allenfalls anteilige) Grundwert wird durch Multiplikation des (allenfalls anteiligen) **dreifachen Bodenwertes pro Quadratmeter** mit der Grundfläche des erworbenen Grundstücks ermittelt (berechnet). Wird ein Wohnungseigentumsanteil erworben, ist als Grundfläche der dem Nutzwertanteil entsprechende Flächenanteil anzusetzen. Als Bodenwert pro Quadratmeter ist jener Wert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde, wobei Kürzungen gem § 53 Abs 2 und Abs 7 BewG 1955 nicht zu berücksichtigen sind.

Der so berechnete (allenfalls anteilige) dreifache Bodenwert ist in einem zweiten Schritt entsprechend der geografischen Lage des Grundstückes mit den Faktoren hochzurechnen, die in der Anlage zu § 2 Abs 2 Z 2 der GrWV je Gemeinde bzw in Gemeinden über 100.000 Einwohnern für einen oder mehrere Bezirke bzw Stadtteile festgelegt wurden. Erstreckt sich eine wirtschaftliche Einheit über zwei oder mehrere Gemeinden, sind entsprechend der Fläche die jeweiligen Hochrechnungsfaktoren heranzuziehen.

Daraus ergibt sich folgende mathematische Formel für die Berechnung des Grundwertes:

Grundwert = (anteilige) Grundfläche in m² x Bodenwert/m² x 3 x Hochrechnungsfaktor

B) Berechnung des Gebäudewertes (§ 2 Abs 3 GrWV):

Grundlage für die Ermittlung des Gebäudewerts ist die Nutzfläche des Gebäudes bzw des Anteils an einem Gebäude, zB bei einer Eigentumswohnung. Bei Übertragung eines Teils eines Gebäudes ist der entsprechende (prozentuelle) Anteil heranzuziehen. Die Nutzfläche ergibt sich im konkreten Fall aus dem Schenkungs- Kauf- und Wohnungseigentumsvertrag.

Die Nutzfläche wird in § 2 Abs 3 Z 1 lit a GrWV eigenständig definiert. Demnach gilt die gesamte Bodenfläche des Gebäudes abzüglich der Wandstärken sowie der im Verlauf der Wände befindlichen Durchbrechungen und Ausnehmungen – somit weitgehend die gesamte nutzbare Innenfläche – als Nutzfläche. Treppen, offene Balkone, Terrassen und unausgebauter Dachraum sind dabei nicht zu berücksichtigen und daher nicht Teil der Nutzfläche. Damit

orientiert sich der Begriff der Nutzfläche trotz eigenständiger Definition erkennbar an den Begriffen der „Wohnnutzfläche“ in den verschiedenen Landeswohnbauförderungsgesetzen (vgl. Bodis/Fiala/Lattner/Ofner in Mayr/Lattner/Schlager, SWK-Spezial Steuerreform 2015/16, 93, mit Verweis auf das Sbg Wohnbauförderungsg 2015) (Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG § 4 Tz 62).

Die Definition entspricht daher auch weitgehend jener der „Wohnnutzfläche“ in § 3 Abs 1 Z 7 und 7a GrEStG. Die Relevanz der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit für Wohn- oder Geschäftszwecke bei der Nutzfläche zeigt sich – wenn auch nur implizit – schon an den Bestimmungen zu den Kellerräumlichkeiten. Nach diesen kann ein geringeres Ausmaß (geringer als die vorgesehenen 35% der Fläche) der Eignung für Wohn- oder Geschäftszwecke nachgewiesen werden. Andererseits ist die Definition insofern weiter, als auch Flächen von Garagen oder Kraftfahrzeugabstellplätze erfasst werden, die (typischerweise) nicht Teil der „Wohnnutzfläche“ (iSd § 3 Abs 1 Z 7 und 7a GrEStG) sind (Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG § 4 Tz 63).

Der Nachweis eines geringeren Ausmaßes der Eignung für Wohn- und Geschäftszwecke kann nach Rechtsansicht der Finanzverwaltung entweder durch entsprechende Gutachten oder durch sonstige Beweismittel erbracht werden (BMF-GrEStG-Info 2016 Punkt 4.5.1.). Wird dieser Nachweis erbracht, ist die Nutzfläche statt mit 35% nur im Ausmaß der geringeren Eignung anzusetzen und nicht etwa gänzlich unberücksichtigt zu lassen (es sei denn, der Keller ist gänzlich für Wohn- und Geschäftszwecke ungeeignet) (Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG § 4 Tz 68).

Die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugabstellplatzes ist ebenfalls im Ausmaß von 35% anzusetzen. Abweichungen von diesem Nutzflächenausmaß sind in der GrWV nicht vorgesehen (Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG § 4 Tz 69).

Aufgrund dieser Sonderregel ist erkennbar, dass – abweichend vom allgemeinen, für sonstige Räumlichkeiten geltenden Grundsatz – die Fläche einer Garage oder eines Kraftfahrzeugabstellplatzes stets anzusetzen ist, unabhängig davon, ob es sich bei dieser Fläche überhaupt um „Nutzfläche“ handelt. Die Rechtsansicht, wonach derartige Flächen bei der Ermittlung des Gebäudewertes unberücksichtigt bleiben müssen, wenn sie gar nicht Teil der „Nutzfläche“ eines Gebäudes sind, findet somit in der GrWV keine Deckung. Hingegen ist immer noch die Grundvoraussetzung zu beachten, wonach ein Gebäudewert nur dann ermittelt werden muss, wenn ein „Gebäude“ vorliegt. Dementsprechend ist auch die Rechtsansicht der Finanzverwaltung, wonach die Fläche freistehender (ohne Schutz vor Witterung) Kraftfahrzeugabstellplätze (dazu gehören auch Carports) bei der Ermittlung des Gebäudewertes generell unberücksichtigt bleibt (unabhängig davon, ob die Nutzfläche oder die Bruttogrundrissfläche herangezogen wird), im Ergebnis richtig (weil kein „Gebäude“ vorhanden ist; BMF-GrEStG-Info 2016 Punkt 4.6.2.). Bei Kraftfahrzeugabstellplätzen innerhalb eines Gebäudes und bei Garagen (angebaut oder freistehend) ist die entsprechende Fläche

hingegen immer Teil der Nutzfläche und daher im Ausmaß von 35 % anzusetzen (Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG § 4 Tz 70).

Auf die Nutzfläche sind nach Bundesländern differenzierende Baukostenfaktoren anzuwenden. Diese betragen für Vorarlberg 1.670,00 €.

Da das gegenständliche Wohngebäude zum Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht zwanzig Jahre als war, war der volle Betrag anzusetzen.

Der Grundstückswert für die übertragenen Liegenschaftsanteile errechnet sich daher folgendermaßen:

Grundwert			
Gemeinde			***6***
Entstehung der Steuerschuld			2022
Hochrechnungsfaktor laut Anlage zur GrWV			6
Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs 3 Z 2 GrWV			1.670,00
Grundfläche in m ²			1.018,00
Einfacher Bodenwert			5,5
Dreifacher Bodenwert			16,5
Ergebnis Grundwert gesamt			100.782,00
Gebäudewert	Fläche	Faktor	
Errichtung Gebäude (Jahr)			2003
W01 ***Bf1*** (192/714 Anteile)			
Gesamtwohnnutzfläche	81,8	1,00	136.606,00
Keller	21,61	0,3	10.826,61
W02 ***Bf1*** (236/714 Anteile)			
Gesamtwohnnutzfläche	95,33	1,00	159.201,10
Keller	29,32	0,3	14.689,32
W03 ***7*** ***8*** (232/714 Anteile)			
Gesamtwohnnutzfläche	91,93	1	153.523,10
Keller	24,7	0,3	12.374,70
Ergebnis Gebäudewert gesamt			487.220,83
Grundstückswert gesamt			588.002,83
Anteil ***Bf1*** (464/714 Anteile)			382.119,49
davon die Hälfte			191.059,74
3,5% GrESt			6.687,09

Da der Erwerber den Veräußerern fremd gegenübersteht ist der Steuersatz in Höhe von 3,5% anzuwenden (§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG)

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher je Erwerbsvorgang folgendermaßen:

3,5% von 191.059,74 € = 6.687,09 €.

§ 201 Abs 1 und 2 Z 1 BAO lauten:

„1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages,“

Die erstmalige, von einer der Abgabenbehörde von dem Abgabepflichtigen bekannt gegebenen Selbstberechnung abweichende amtswegige Abgabenfestsetzung ist innerhalb eines Jahres ab erfolgter Bekanntgabe des selbstberechneten Betrages zulässig. Dabei handelt es sich um eine Ermessensentscheidung iSd § 20 BAO. Diese Bestimmung entspricht dem § 299 BAO bei Veranlagungsbescheiden.

Im gegenständlichen Fall wurde in der Selbstberechnung die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung vorgenommen, obwohl der anteilige Grundstückswert höher ist als die Gegenleistung. Insoweit ist die Selbstberechnung objektiv falsch.

Da die Selbstberechnung am 15.09.2022 erfolgte und die Bescheid gemäß § 201 BAO am 22.06.2023 ergingen ist die Jahresfrist des § 201 Abs 2 Z 1 BAO gewahrt.

§ 20 BAO lautet:

„Entscheidungen, die die Abgabenbehörden nach ihrem Ermessen zu treffen haben (Ermessensentscheidungen), müssen sich in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen.“

Billigkeit bedeutet Bedachtnahme auf berechnigte Interessen der Parteien.

Unter Zweckmäßigkeit ist in diesem Zusammenhang nach der Judikatur öffentliches Interesse, insbesondere an der Einbringung der Abgaben, aber auch die Bedachtnahme auf Sinn und Zweck gesetzlicher Vorschriften zu verstehen und ferner – ableitbar aus Art 126b Abs 5 B-VG – auch die Bedachtnahme auf die Verwaltungsökonomie (Sparsamkeit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit der Vollziehung).

Das Ermessen bei Anwendung des § 201 Abs 2 Z 1 BAO ist analog zu § 299 BAO anzuwenden.

Nachdem für den Bereich des § 299 dem Prinzip der Rechtmäßigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtssicherheit zukommt, wird das eingeräumte Ermessen regelmäßig dann iSd Gesetzes gehandhabt, wenn die Behörde bei Wahrnehmung einer nicht bloß geringfügigen Rechtswidrigkeit mit Aufhebung des bereits rechtskräftigen Bescheides vorgeht, gleichgültig ob zum Vorteil oder zum Nachteil des Abgabepflichtigen.

Mit der Behebung rechtswidriger Bescheide in dem durch das Gesetz gezogenen sachlichen und zeitlichen Rahmen muss jeder Steuerpflichtige rechnen. Insoweit ist der Vertrauensschutz bereits durch den Gesetzgeber durchbrochen; nur darüber hinausgehende Unbilligkeiten sind bei der Interessenabwägung und damit in der Ermessensübung zu berücksichtigen (VwGH 7.8.1992, 92/14/0062).

Die Neufestsetzung führt zu einer nicht einmal um 2% höheren Steuer. Es liegt daher eine relative Geringfügigkeit vor.

Die Neufestsetzung führt pro Erwerb zu einer um 124,59 € höheren Steuer. Es liegt daher auch eine absolute Geringfügigkeit vor.

Das Ermessen war daher dahingehend auszuüben, dass dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtmäßigkeit einzuräumen war.

Ein Bescheid gemäß § 201 BAO hat nur zu ergehen, wenn die Behörde von der eingereichten Erklärung abweicht (VwGH vom 21.09.2006, 2006/15/0236). Die angefochtenen Bescheide waren daher ersatzlos aufzuheben.

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. Da alle im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen bereits durch das Gesetz bzw die Grundstückswertverordnung geklärt sind, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 25. September 2025