

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Notar , über die Beschwerde vom 15.02.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.01.2018, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 376.912,50 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 idgF im Betrag von **€ 3.788,25** festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang und Sachverhalt:

Mit Übergabsvertrag vom 25.4.2017 hat B seinem Sohn A (= Beschwerdeführer, Bf) die Liegenschaften EZ1 (landwirtschaftliches Grundstück, 492 m²) und EZ2 (bebautes Grundstück, Fläche 1.246 m²) je GB-X ins Alleineigentum übertragen. Die Übergabe in den Besitz ist bereits zum 1.3.2017 erfolgt. Als Gegenleistung hat der Bf seinen Eltern (= Übergeber und Ehegattin) laut Vertragspunkt IV. ein lebenslanges, unentgeltliches Wohnungsgebrauchsrecht an der im 2. OG des betreffenden Wohnhauses befindlichen Wohnung im Ausmaß von ca. 70 m² eingeräumt; der Wert dieses Nutzungsrechtes wurde mit monatlich € 476,70 bzw. dem Kapitalwert von € 84.349,64 veranschlagt.

Weiters ist in Vertragspunkt IV. festgehalten:

"Herrn A, der die übergangsgegenständliche Liegenschaft auch bewohnt, steht das Recht zu, zwei Doppelzimmer und zwei Einzelzimmer zu vermieten, dies jedoch nur an Feriengäste, keinesfalls jedoch an Dauermieter."

Zufolge Vertragspunkt I. beauftragten die Vertragsteile den Vertragsverfasser (Notar), zwecks Grunderwerbsteuermessung den Verkehrswert der Vertragsobjekte gemäß der Grundstückswertverordnung BGBl II Nr. 442/2015 zu ermitteln.

Zur Abgabenerklärung wurden am 17.1.2018 der Übergabsvertrag, ein Datenblatt zur Ermittlung des Gebäudewertes sowie beim Finanzamt eingeholte Auskünfte zu den Einheitswerten der übergebenen Liegenschaften nachgereicht, woraus Folgendes hervorkommt:

- Zur landwirtschaftlichen Liegenschaft EZ1 wurde kein Einheitswert (EW) festgestellt, EW daher Null; der zuletzt zur Liegenschaft EZ2 GB-X festgestellte EW beträgt € 46.873,98, der Bodenwert ist mit € 39,4463/m² ausgewiesen.
- Zur Ermittlung des Gebäudewertes wurde angegeben:
Baufertigstellung im Jahr 1933, 2 Stockwerke, Art des Gebäudes "für Wohnzwecke", Wohnnutzfläche gesamt 230 m², kein Keller, Garage 30 m², zwei Sanierungen in den letzten 20 Jahren: Einbau/Austausch von Heizungsanlagen im Jahr 2002, Fensteraustausch mind. 75 % im Jahr 2000.

Laut Abfrage im Einheitswertakt zu EW-AZ1 wurde vom Finanzamt erhoben, dass die Liegenschaft EZ2 GB-X nach seiner Art als "gemischt genutztes Grundstück" bewertet ist. Seitens der zuständigen Bewertungsstelle wurde mitgeteilt, dass eine Verwendung der Gebäudenutzfläche im Verhältnis 2/3el für Wohnzwecke und 1/3el für die Fremdenzimmervermietung erfolgt.

Laut Einsicht in die diesbezügliche homepage im Internet handelt es sich um Fremdenzimmer in der "Frühstückspension LandhausA".

In der Folge hat das Finanzamt den Grundstückswert (= Grundwert + Gebäudewert) auf Grundlage des Pauschalwertmodells gemäß § 2 der Grundstückswertverordnung (GrWV), ausgehend von den angegebenen und erhobenen Parametern, in Höhe von gesamt € 779.663,94 errechnet und ausgehend von dieser Bemessungsgrundlage dem Bf mit Bescheid vom 18.1.2018, StrNr, die Grunderwerbsteuer betr. den Übergabsvertrag in Höhe von € 17.538,24 vorgeschrieben (Ermittlung des Grundstückswertes und Steuerberechnung im Einzelnen: siehe Bescheid vom 18.1.2018).

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird vorgebracht, gemäß § 1 GrWV könne der Grundstückswert entweder nach dem Pauschalwertmodell (§ 2) oder nach dem Immobilienpreisspiegel (§ 3) ermittelt werden, wobei die Ermittlungsmethode frei gewählt werden könne. Aufgrund eines Vergleiches beider Methoden werde die Heranziehung des Immobilienpreisspiegels sowie die Erhebung der Steuer von der sich daraus ergebenden reduzierten Bemessungsgrundlage beantragt.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 23.2.2018 wurde dahin begründet, dass laut Punkt 4.5. der "ergänzenden Informationen des Bundesministeriums für Finanzen vom 4.12.2017 zum GrEStG, BMF-010206/0094-IV/9/2017" der Immobilienpreisspiegel (IPS) nur auf folgende Objektkategorien anwendbar sei: Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser. Da es sich bei gegenständlicher Liegenschaft um ein gemischt genutztes Grundstück (samt Fremdenzimmervermietung) handle, könne der IPS nicht angewendet werden. Die Ermittlung nach der Pauschalwertmethode sei daher zutreffend.

Im Vorlageantrag wurde nach Wiederholung des bisherigen Vorbringens eingewendet, dem Gesetzestext der mit 1.1.2016 in Kraft getretenen Grundstückswertverordnung, an den sich ua. die Behörde zu halten habe, sei nicht zu entnehmen, für welche Art von Liegenschaften diese anzuwenden sei. Mit dem am 25.4.2017 abgeschlossenen Übergabsvertrag sei die Steuerschuld entstanden; die Abgabenerklärung sei am 18.5.2017 erfolgt. Die in der Beschwerdevorentscheidung angeführte "Information des BMF" sei sohin erst 7 bzw. 8 Monate später verlautbart worden. Darin seien auch Übergaben wie die gegenständliche nicht dezidiert ausgeschlossen. Der gewerblich genutzte Anteil am Gebäude betrage unter 30 % der Gesamtnutzfläche, sodass der private Anteil mit zumindest 70 % bei Weitem überwiege. Die Einkünfte aus der Vermietung von jährlich rund € 5.788 (lt. beigelegtem ESt-Bescheid) würden einen lediglich untergeordneten Anteil erweisen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1.) Gesetzliche und sonstige Grundlagen:

a) Gemäß **§ 4 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG)**, BGBI 1987/309 idF des StRefG 2015/2016, BGBI 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 ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 BewG 1955 und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (sogen. Pauschalwertmodell) oder
- in Höhe eines von einem *geeigneten* Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler durch Verordnung die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes wie auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

b) Nach § 1 der diesbezüglich am 21.12.2015 erlassenen "Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (**Grundstückswertverordnung – GrWV**)", BGBI II Nr. 442/2015, kann die Ermittlung entweder in Form des "Pauschalwertmodells" (geregelt in § 2 GrWV) oder in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes (geregelt in § 3 GrWV) erfolgen, wobei die Ermittlungsmethode für jede wirtschaftliche Einheit *frei gewählt* werden kann.

Gemäß **§ 3 Abs. 2 GrWV** sind für Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2016 entsteht, ausschließlich die im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der *Bundesanstalt Statistik Austria* heranzuziehen. Diese dürfen nur angewendet werden, wenn das Grundstück mit den für die Bewertung eines *gleichartigen* Grundstückes zugrunde liegenden *Kategorien* der Tabellen der Immobiliendurchschnittspreise übereinstimmt. Der Grundstückswert beträgt 71,25 % des ermittelten Wertes. Der vorzunehmende Abschlag beträgt somit 28,75 %; dieser soll regionale Schwankungen ausgleichen (lt. Erläuterungen zur GrWV).

c) Zu den Immobiliendurchschnittspreisen der Bundesanstalt Statistik Austria:

Die Datengrundlage der von der Bundesanstalt Statistik Austria veröffentlichten Immobilien-Durchschnittspreise bilden die von Privathaushalten getätigten Käufe von "Häusern, Wohnungen und Grundstücken" (siehe www.statistik.at/web_de/statistiken/wirtschaft/preise/immobilien_durchschnittspreise/index.html).

Nach den dortigen Anwendungshinweisen sind ua. für unentgeltliche Erwerbe zwischen 1.1.2017 und 12.6.2017 die Tabellen für das Jahr 2015 heranzuziehen; maßgebend ist der Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld.

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. Bezirks zum gesuchten Durchschnittspreis des Hauses inklusive Grundstück; alle Preise sind in Euro pro m² Wohnnutzfläche angegeben.

Im Abschnitt "Wohnflächendefinition" verweist die Bundesanstalt Statistik Austria zunächst auf § 17 Abs. 2 MRG und § 2 Abs. 7 WEG und führt abschließend aus:

*"Immobilien, die nicht **vorwiegend** als Wohnraum dienen, können mit den Immobilien-Durchschnittspreisen nicht bewertet werden".*

d) Nach **§ 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG** 1987 idgF beträgt die Steuer beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken:

- für die ersten € 250.000: 0,5 %
- für die nächsten € 150.000: 2 %
- darüber hinaus: 3,5 %

des Grundstückswertes.

2.) Sachverhalt:

Aufgrund des Akteninhaltes, der eigenen Angaben und der durchgeführten Erhebungen steht an Sachverhalt unbestritten fest, dass es sich bei der übergebenen Liegenschaft EZ2 GB-X um eine mit einem Mehrfamilienwohnhaus (2 Wohnungen) bebaute Liegenschaft mit

einer Gesamtfläche von 1.246 m² und einer gesamten Wohnnutzfläche im Gebäude von 230 m² handelt, wobei rund 2/3 für (eigene) Wohnzwecke und rund 1/3 (2 Doppel- und 2 Einzelzimmer) als "Frühstückspension" zur Fremdenzimmervermietung genutzt werden.

3.) Rechtliche Beurteilung:

Zunächst gilt festzuhalten, dass zufolge § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 und § 1 GrWV dem Bf die Wahl der Berechnungsmethode zur Ermittlung des Grundstückswertes alternativ völlig frei steht. Er kann daher den Grundstückswert nach beiden Methoden berechnen und den niedrigeren Wert ansetzen.

In Streit gezogen ist im Beschwerdefall, ob das übergebene, aufgrund der Fremdenzimmervermietung "gemischt genutzte Grundstück" jedenfalls nach der Pauschalwertmethode zu bewerten sei, da es sich – nach Ansicht des Finanzamtes – nicht in eine der Grundstückskategorien nach dem Immobilienpreisspiegel bzw. der Immobiliendurchschnittspreise einordnen lasse, weshalb nicht von einem "gleichartigen Grundstück" bzw. nicht von einem anwendbaren "geeigneten Immobilienpreisspiegel" iSd § 4 Abs. 1 GrEStG auszugehen sei.

Im Hinblick auf den am 25.4.2017 abgeschlossenen Übergabsvertrag ist die Steuerschuld nach dem 31.12.2016 entstanden, diesfalls ausschließlich die zuletzt veröffentlichten Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Austria (laut dortigen Anwendungshinweisen konkret die Tabellen für das Jahr 2015) heranzuziehen sind (§ 3 Abs. 2 GrWV).

Die Bundesanstalt Statistik Austria veröffentlicht die maßgebenden Durchschnittspreise für drei Arten von Grundstücken bzw. folgende Grundstückskategorien: Häuser, Eigentumswohnungen und (unbebaute) Grundstücke.

Nachdem die dortigen Anwenderhinweise keine nähere Definition der Grundstückskategorien enthalten, muss wohl auf den allgemeinen Sprachgebrauch zurückgegriffen werden. Der Begriff "Häuser" wird – da keinerlei ausdrückliche Einschränkung erfolgt – nach dem Dafürhalten des Bundesfinanzgerichtes (BFG) sowohl Ein- als auch Mehrfamilienhäuser wie auch Reihen- und Doppelhäuser umfassen.

Wenn das Finanzamt dagegen von den drei Objektkategorien "Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Baugrundstücke für freistehende Einfamilienhäuser" ausgeht und sich dabei auf die "Information des Bundesministeriums für Finanzen vom 4.12.2017" stützt, so ist dem zu entgegnen, dass für das BFG für eine derart einschränkende Auslegung des Begriffes "Häuser" als Grundstückskategorie keinerlei Anhaltspunkt ersichtlich ist.

Im Übrigen ist den vom Bundesministerium für Finanzen in Erlässen, Richtlinien, Informationen etc. geäußerten Rechtsansichten insofern keine Bedeutung beizumessen, da diese gegenüber dem BFG keinerlei Bindungswirkung entfalten.

Des Weiteren ist aus dem Gesamtbild der Anwenderhinweise der Bundesanstalt Statistik Austria und hier insbesondere aus dem Kapitel "Wohnflächendefinition" (siehe oben; arg.: *"Immobilien, die nicht vorwiegend als Wohnraum dienen, können mit den Immobilien-Durchschnittspreisen nicht bewertet werden"*) als maßgebendes Kriterium, damit überhaupt eine Bewertung nach den Durchschnittspreisen vorgenommen werden kann, abzuleiten, dass das Grundstück **"vorwiegend"** als Wohnraum bzw. für Wohnzwecke dienen bzw. genutzt werden muss. Daraus ergibt sich zunächst ohne Zweifel, dass bei *gänzlich* zu anderen als zu Wohnzwecken geeigneten/genutzten Grundstücken (zB Geschäftslokale, Betriebsgebäude) die Heranziehung dieses Immobilienpreisspiegels ausgeschlossen ist. Zugleich wird aber bei einer gemischten Nutzbarkeit bzw. Nutzung - wie im Gegenstandsfall - die Ermittlung des Grundstückswertes anhand des Immobilienpreisspiegels bzw. der Immobiliendurchschnittspreise dennoch dann zuzubilligen sein, wenn neben der anderen (zB gewerblichen) Nutzung die Liegenschaft "vorwiegend" für Wohnzwecke genutzt wird.

Hinsichtlich der Erfüllung des Kriteriums der "vorwiegenden" Nutzung besteht zwar keine steuerrechtliche Legaldefinition. Es wird daher wiederum auf den allgemeinen Sprachgebrauch abzustellen sein, wonach die Begriffe "vorwiegend" und "überwiegend" synonym verwendet werden. Im Ertragsteuerrecht ist ein "Überwiegen" bei einer Nutzung von **mehr als 50 %** anzunehmen. Mangels gegenteiliger Anhaltspunkte wird daher davon auszugehen sein, dass eine Nutzung zu Wohnzwecken im Ausmaß von mehr als 50 % ausreichend sein wird. Diesfalls ist nach dem Dafürhalten des BFG wohl von einem "vorwiegend" als Wohnraum dienenden Grundstück auszugehen, auf welches sohin die Immobilien-Durchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Austria angewendet werden können

(siehe zu vor: *Denk in taxlex 2017, S. 201 f., "Der Grundstückswert nach den Immobiliendurchschnittspreisen der Statistik Österreich"*).

Unter Bedachtnahme auf den bei der zuständigen Bewertungsstelle erhobenen Umstand, dass gegenständliche Liegenschaft lediglich im Umfang von 1/3 bzw. rund 30 – 33 % für den gewerblichen Zweck der Fremdenzimmervermietung genutzt wird, sind daher – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – die Voraussetzungen für die Einordnung der strittigen Übergabsliegenschaft in die zu vergleichende Objektkategorie "Häuser" der Bundesanstalt Statistik Austria erfüllt. Damit ist die vom Bf begehrte Ermittlung des Grundstückswertes anhand des diesbezüglich geeigneten Immobilienpreisspiegels iSd § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 iVm § 3 Abs. 2 GrWV zulässig.

4.) Ergebnis:

Da die in Streit gezogene, gemischt genutzte Liegenschaft zu mehr als 50 % und damit "vorwiegend" für Wohnzwecke genutzt wird, sind die Voraussetzungen für die Einordnung in die zu bewertende Objektkategorie "Häuser" erfüllt. Aufgrund des Zeitpunktes der Entstehung der Steuerschuld am 25.4.2017 sind die von der Bundesanstalt Statistik

Austria veröffentlichten Immobilien-Durchschnittspreise laut den Tabellen für das Jahr 2015 anzuwenden.

Daraus ermittelt sich der der Grunderwerbsteuer zugrunde zu legende Grundstückswert wie folgt:

1. Grundstücksgrößenzuordnung:

Bei einer Gesamtfläche von 1.246 m² im Bundesland X/Bezirk XY = Kategorie C

2. Hauspreistabelle für Häuser mit großen Grundstücken (Kategorie C) im Bundesland X/Bezirk XY:

Bei einer Wohnnutzfläche von gesamt 230 m² = Wohnflächenkategorie von mehr als 146 m² = Preis lt. Tabelle von € 2.300 pro m² Wohnnutzfläche

3. Berechnung:

| | |
|---|---------------------|
| Wohnnutzfläche 230 m ² x m ² -Preis € 2.300 | € 529.000,00 |
| abzüglich Abschlag gem. § 3 Abs. 2 GrWV (- 28,75 %) | - € 152.087,50 |
| ergibt Grundstückswert | € 376.912,50 |

Ausgehend von diesem Grundstückswert bemäßt sich die vorzuschreibende Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 wie folgt:

- 0,5 % für die ersten € 250.000: € 1.250,00

- 2 % für die weiteren € 126.912,50: € 2.538,25

ergibt an Grunderwerbsteuer gesamt **€ 3.788,25**

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher der Beschwerde Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes zur Frage, ob das gemischt genutzte Grundstück in eine Objektkategorie der Immobiliendurchschnittspreise der Bundesanstalt Statistik Austria als gleichartig eingeordnet werden kann, stützt sich auf die Auslegung der unbestimmten Begriffe "Häuser" und "vorwiegende" Nutzung, wozu weitgehend noch keine höchstgerichtliche Judikatur vorhanden ist. Aus diesem Grund erachtet das BFG eine Revision für zulässig.

Innsbruck, am 28. Dezember 2018