

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Ri in der Beschwerdesache C, Adr. vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz , gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 19.11.2012, betreffend die Abweisung des Antrages vom 29.12.2011 auf Wertfortschreibung zum 1.1.2011 hinsichtlich des Grundbesitzes in Adresse2, EZ 000, KG, EW-AZ 46/000-0-0000/0, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Die C (Beschwerdeführerin, im Folgenden als Bf. bezeichnet) ist Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ 000, KG, bestehend aus dem Grundstück Nr. 001 im Ausmaß von 3.564 m². Auf diesem Grundstück befinden sich die Häuser mit den Grundstücksadressen H-Straße, B-Straße und E-Straße. Es handelt sich um einen zusammenhängenden Gebäudekomplex, welcher eine einzige wirtschaftliche Einheit bildet.

Für diese wirtschaftliche Einheit stellte das Finanzamt zuletzt mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2009** vom 21.10.2010 einen Einheitswert in Höhe von 1.113.800 Euro und einen gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 1.503.600 Euro fest.

Aus der beigelegten Berechnung des Einheitswertes war ersichtlich, dass für jene Gebäudeteile, in denen das Alten- und Pflegeheim untergebracht sind, eine Grundsteuer-

befreiung angemerkt wurde, nicht jedoch für jene Gebäudeteile, in denen die Wohnungen für das betreute Wohnen untergebracht sind sowie für die Tiefgarage.

Mit Eingabe 29. Dezember 2011 stellte die Bf. durch ihren Vertreter gemäß § 193 BAO den **Antrag**, den mit Bescheid vom 21.10.2010 festgestellten **Einheitswert** sowie den **Grundsteuermesstrag auf Null Euro fortzuschreiben**. Weiters regte sie eine amtswegige Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO an und beantragte die Festsetzung des Einheitswertes mit Null Euro.

Zur Begründung führte der Vertreter aus, dass das betreffende Grundstück im Eigentum der Bf. stehe. Diese sei eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts, die ausschließlich und unmittelbar mildtätigen Zwecken diene.

Das Grundstück samt dem darauf befindlichen Gebäude werde von der Bf. für Betreuung und Pflege, konkret für ein Altenheim, unmittelbar für mildtätige Zwecke verwendet. Auch die im Einheitswertbescheid vom 21.10.2010 als „Tiefgarage“ und „betreutes Wohnen“ bezeichneten Flächen dienten unmittelbar dem Betrieb des Altenheimes und dadurch unmittelbar mildtätigen Zwecken. Der gegenständliche Grundbesitz sei daher gemäß § 2 Z 6 in Verbindung mit Z 3 b GrStG von der Grundsteuer befreit.

Auf **Vorhalt des Finanzamtes** teilte die Bf. mit, dass die Tiefgaragenplätze bei Bedarf an die Bewohner des betreubaren Wohnens vermietet würden. Dazu werde neben dem Miet- und Betreuungsvertrag ein eigener Mietvertrag über den Parkplatz abgeschlossen. Weiters hätten auch die Mitarbeiter die Möglichkeit einen Parkplatz zu mieten.

Ergänzend legte die Bf. einen **Miet- und Betreuungsvertrag** vor.

In der Präambel und der allgemeinen Geschäftsgrundlage wurde dargelegt:

Die Bf. hat auf der gegenständlichen Liegenschaft eine Wohnanlage mit 15 Wohneinheiten errichtet. In dieser Wohnanlage wohnen Bewohner, die sich aufgrund ihrer altersbedingten bzw. körperlichen und psychischen Befindlichkeit eine besondere Betreuung sichern möchten und in der Lage sind, selbständig zu wohnen. Diese Wohnanlage ist räumlich und technisch speziell auf die Bedürfnisse dieser Bewohner abgestimmt. Für die Betreuung und Begleitung bedient sich die Bf. ihrer mobilen Dienste oder einer sonstigen vom Land anerkannten sozialen Einrichtung, die auf die Betreuung der Bewohner spezialisiert ist. Die Wohnanlage dient einem möglichst langen Verbleib der Mieter im eigenen Wohnumfeld.

Gegenständlicher Vertrag besteht aus zwei Teilen, nämlich einem Mietvertrag und einem Betreuungsvertrag. Im Mietvertrag wird die Einräumung der Nutzungsrechte an der vertragsgegenständlichen Wohnung geregelt. Im Betreuungsvertrag werden die von der Bf. dem zu betreuenden Mieter zu erbringenden Betreuungsleistungen geregelt. Beide Vertragsteile stellen eine rechtliche Einheit dar. Der/die Mieter nehmen ausdrücklich zur Kenntnis, dass bei Beendigung - aus welchen Gründen auch immer – des Mietvertrages auch der Betreuungsvertrag endet bzw. bei Beendigung des Betreuungsvertrages auch der Mietvertrag endet. Der aufrechte Bestand des Mietvertrages stellt eine allgemeine Geschäftsgrundlage für den Betreuungsvertrag und umgekehrt dar. Grund hierfür ist, dass die gegenständliche Wohnung vornehmlich dazu dienen soll, älteren

und gebrechlichen (leicht beeinträchtigten) Personen möglichst lange das Verbleiben in gewohnter Umgebung zu ermöglichen.

Festgehalten wird, dass es sich bei der vertragsgegenständlichen Wohnung um kein Heim im Sinne des Oö. Sozialhilfegesetzes 1988 idgF handelt.

Im Mietvertrag ist in § 2 (Beginn und Dauer des Vertragsverhältnisses, Kündigungsgründe) vereinbart:

Das Mietverhältnis beginnt am 12.1.2009 und wird auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Es kann von beiden Vertragsteilen unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist zum Ende eines jeden Kalendermonats aufgekündigt werden, sofern nicht zwingende gesetzliche Gründe entgegenstehen.

Der Vermieter ist überdies berechtigt, den Mietvertrag unter Einhaltung einer vereinbarten Kündigungsfrist zum Monatsletzten aufzukündigen, wenn

a)

b) *der Mieter nach Bezug der gegenständlichen Wohnung seine bisherige Wohnung nicht nachweislich aufgibt.*

c) ...

e) ...

Mit **Bescheid vom 19. November 2012** wies das Finanzamt Linz den Antrag vom 29.12.2011 auf Wertfortschreibung zum 1.1. 2011 ab.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass Grundbesitz, der Wohnzwecken diene, nicht als für einen nach § 2 GrStG begünstigten Zweck benutzt anzusehen ist. Ein Teil der Liegenschaft werde als Alten- und Pflegeheim betrieben und dieser Teil wurde zum 1.1.2009 von der Grundsteuer befreit.

Bei einem Teil der Liegenschaft handle es sich um 15 betreute Wohnungen, für welche Mietverträge abgeschlossen worden seien. Es handle sich um abgeschlossene Wohnungen mit 2 Zimmern, Küche, Bad und Abstellraum. Ebenfalls vermietet seien die Stellplätze in der Tiefgarage, entweder an die Mieter der Wohnungen oder an Mitarbeiter. Dieser Teil der Liegenschaft könne gemäß § 3 GrStG nicht von der Grundsteuer befreit werden, weil er nicht für mildtätige Zwecke benutzt werde.

Gegen diesen Bescheid betreffend die Abweisung des Wertfortschreibungsantrages erhob die Bf. durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und beantragte die Wertfortschreibung des Einheitswertes und des Grundsteuermesstrages auf den Null Euro. Weiters beantragte sie gemäß § 272 Abs. 2 BAO die Entscheidung durch den Senat und gemäß § 274 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung.

In der Begründung führte der Vertreter aus, dass das Grundstück samt dem darauf befindlichen Gebäude von der C für Betreuung und Pflege unmittelbar für mildtätige Zwecke (konkret für ein Altenheim) verwendet werde. Auch die im Einheitswertbescheid vom 21.10.2010 als „Tiefgarage“ und „Betreutes Wohnen“ bezeichneten Flächen dienten unmittelbar dem Betrieb des Altenheimes und dadurch mildtätigen Zwecken.

Gemäß § 3 GrStG sei die Grundsteuerbefreiung auf einen Grundbesitz, der Wohnzwecken diene, nicht anzuwenden. Ausgenommen von diesem Grundsatz seien nach

§ 3 Abs. 1 Z 3 lit. a GrStG die Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen in den Gebäuden, für die wegen Benutzung für mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist.

Da Finanzamt versage die Grundsteuerbefreiung, weil nach dem Wortlaut die Befreiung nur für Wohnräume, nicht aber für Wohnungen zulässig sei.

Diese Auslegung sei nach Ansicht der Bf. überholt. In der Vergangenheit sei die Betreuung hilfsbedürftiger Personen zentralistischer organisiert gewesen. Die Personen seien in Einrichtungen untergebracht gewesen, wo ihnen jeweils nur ein Wohnraum zur Verfügung gestanden sei. Mit einem modernen, menschenwürdigen Betreuungskonzept sei eine derartige Unterbringung nicht mehr vereinbar. Es werde zunehmend versucht, die hilfsbedürftigen Personen einem modernen Standard entsprechend unterzubringen und eine Eingliederung in die Gesellschaft zu ermöglichen. Nach diesem Betreuungskonzept würden den hilfsbedürftigen Personen nicht mehr spärlich möblierte Wohnräume, sondern Wohneinheiten zur Verfügung gestellt, in denen sie Selbständigkeit soweit möglich erhalten könnten.

Am Zweck der Betreuung hilfsbedürftiger Personen habe sich dadurch nichts geändert. Der Zweck entspreche noch immer jenen Kriterien, welche auch den Befreiungsbestimmungen zugrunde lägen. Im Sinne einer teleologischen Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a GrStG müsse man zum Schluss kommen, dass unter „*Wohnraum der hilfsbedürftigen Personen*“ auch eine Wohneinheit zu verstehen ist, wenn diese der Unterbringung und Betreuung von hilfsbedürftigen Personen entsprechend den modernen Betreuungsstandards diene. Eine Differenzierung zwischen Wohnräumen nach veralteten Betreuungsstandards und modernen, menschenwürdigen Wohneinheiten erscheine sachlich nicht gerechtfertigt und mit dem Normzweck der Befreiungsbestimmung nicht vereinbar.

Ergänzend zu den Betreuungsplätzen des Seniorenwohnhauses seien auch 15 betreubare, barrierefreie Mietwohnungen mit je 50 m² geschaffen worden, die zusätzlich mit einem Notrufsystem ausgestattet seien. In dieser Wohnanlage würden Bewohner untergebracht, die aufgrund ihrer altersbedingten bzw. körperlichen oder psychischen Befindlichkeit eine besondere Betreuung benötigten. Diese Wohnanlage sei räumlich und technisch speziell auf die Bedürfnisse dieser Bewohner abgestimmt. Eine Betreuerin sei täglich mit den Hausbewohnern in Kontakt. Im Haus sei jederzeit kurzfristig für benötigte Hilfestellung gesorgt, im Krankheitsfall sei professionelle Pflege gewährleistet.

Es handle sich um hilfsbedürftige Personen in einem Gebäude, bei dem wegen Benutzung für mildtätige Zwecke bereits für den als Alten- und Pflegeheim dienenden Teil keine Grundsteuer zu entrichten sei. Diese Wohneinheiten unterliegen damit dem Normzweck der Befreiungsbestimmungen nach § 3 GrStG und seien ebenfalls von diesen erfasst.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 21. Februar 2013 wies das Finanzamt Linz die Berufung als unbegründet ab.

In der Begründung wurde u.a. ausgeführt, dass Grundbesitz, der Wohnzwecken diene, nicht als für einen der nach § 2 begünstigten Zwecke benutzt anzusehen sei, dies gelte auch für die zugehörigen Hofräume und Hausgärten.

Ein Teil der Liegenschaft werde als Alten- und Pflegeheim betrieben und dieser Teil sei zum 1.1.2009 von der Grundsteuer befreit worden. Bei einem Teil der Liegenschaft handle es sich um 15 betreute Wohnungen, für die es Mietverträge gebe. Es handle sich um abgeschlossene Wohnungen mit 2 Zimmern, Küche, Bad und Abstellraum. Es werde ein Hauptmietzins von 5,67 Euro pro m² verrechnet. Die Wohnungen müssten vom Mieter eingerichtet werden. Für die Betreuung der Mieter dieser Wohnungen werde durch die Bf. ein gesonderter Betreuungsvertrag abgeschlossen. In diesem Betreuungsvertrag könne der Betreute Leistungen nach seinem persönlichen Bedarf wählen.

Mit Eingabe vom 18. März 2013 **beantragte** die Bf. durch ihren Vertreter die **Entscheidung** über die Berufung durch die Abgabenbehörde **zweiter Instanz**. In der Begründung wiederholte der Vertreter im Wesentlichen das Berufungsvorbringen.

Mit **Vorlagebericht** vom 26. März 2013 legte das Finanzamt Linz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor. Da die Berufung am 31. Dezember 2013 noch unerledigt war, war sie vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Auf den **Ergänzungsvorhalt** des Bundesfinanzgerichtes vom 9. Februar 2016 antwortete die Bf. wie folgt:

Zur Frage, wie die Hilfsbedürftigkeit der Mieter der betreibaren Mietwohnungen festgestellt werde, gab sie an, dass das Mindestalter für die Vergabe einer betreuten Wohnung 65 Jahre betrage. Darüber hinaus würden bestimmte Kriterien bei der Vergabe berücksichtigt, wie Pflegestufe, derzeitige soziale Lebenssituation (z.B. ob es im selben Haushalt oder in der näheren Umgebung lebende Personen gebe, die unterstützende Hilfestellung erbringen könnten) und derzeitige Wohnsituation (Kriterien wie entlegene Lage, Treppen, sanitäre Einrichtungen, Heizung etc.).

Zur Frage, wie viele Personen durchschnittlich in einer Wohnung wohnen, gab sie an, dass maximal 2 Personen in einer Wohnung leben.

Zur Frage, wie oft am Tag durchschnittlich eine Betreuungsperson in die Wohnung kommt und welche Tätigkeiten sie dort verrichtet, gab sie an, dass zu den Aufgaben des Betreuungspersonals folgende Tätigkeiten gehören:

- regelmäßige Kontaktaufnahme zu den Mietern (mindestens einmal wöchentlich): Erkundigen nach Befinden und Bedürfnissen, Hilfestellung bei kleinen Alltagsverrichtungen, Hilfestellung bei Bedienung des Rufhilfegerätes
- Organisation von regelmäßigen Treffen (1 Nachmittag pro Monat)
- Organisation von Freizeitangeboten
- Information über Angebote für Senioren (Veranstaltungen, Reisen, Hilfsmittel etc.)
- auf Anfrage bzw. nach Rücksprache mit den Mietern Vermittlung von mobilen Diensten
- auf Anfrage bzw. nach Rücksprache mit den Mietern Kontaktaufnahme mit Ärzten
- Durchführung bzw. Organisation von Krankenbesuchen
- auf Anfrage bzw. nach Rücksprache mit den Mietern Vermittlung von Hilfe bei Wohnungsangelegenheiten.

Darüber hinaus gebe es eine Rufhilfe, mit welcher die Mieter rund um die Uhr den Rufhilfebetreiber erreichen könnten.

Zur Frage, wie die Notwendigkeit der Tiefgarage für die unmittelbar mildtätigen Zwecke begründet werde, gab sie an, dass es zweckmäßig sei, einem Bewohner, der barrierefreies Wohnen benötige, auch einen barrierefreien Parkplatz in der hauseigenen Tiefgarage zur Verfügung stellen zu können.

Am 8. April 2016 wurde der beschwerdegegenständliche Grundbesitz im Rahmen eines **Orts augenscheines** besichtigt und dort auch ein **Erörterungsgespräch** abgehalten. Anwesend waren der Richter, die Vertreterin des Finanzamtes, die Leiterin des Rechnungswesens der Bf., die Leiterin der Bf. für betreibbares Wohnen und als steuerliche Vertreter Herr Mag. W und Frau Mag. D.

Zunächst wurde in einem Aufenthaltsraum mit allen Anwesenden die Sach- und Rechtslage besprochen. Insbesondere wurden die Frage besprochen, ob es sich bei den Bewohnern des „betreibbaren Wohnens“ um hilfsbedürftige Personen handle sowie die Frage, ob es sich um Wohnungen (nicht befreit) oder um Wohnräume (befreit) handelt.

Frau R (Leiterin der Bf. für betreibbares Wohnen) erklärte zur Hilfsbedürftigkeit der „betreibbaren“ Personen, dass es Vergaberichtlinien gebe, die die Vergabe der freien Wohnungen regeln. Mit jedem Mietvertrag werde gleichzeitig ein Betreuungsvertrag abgeschlossen. Dieser Betreuungsvertrag beinhalte zwingend eine Rufhilfe (Armband mit Notfallknopf). Tatsächlich habe jeder neue Mieter bzw. jede Mieterin irgendein Krankheitsbild (z.B. Demenz, Depression, eingeschränkte Mobilität, etc.) und somit einen Betreuungsbedarf. Angeboten werden mobile Dienste, wie z.B. Hauskrankenpflege. Die Beratung durch das Pflegepersonal erfolge teilweise auch in der Wohnung.

Die Wartezeit für „betreibbares Wohnen“ betrage in Linz bis zu 5 Jahre. Ein Problem stellten die vielen Wohnungen ohne Lift dar. Ein weiteres Problem stelle die zunehmende Vereinsamung älterer Menschen dar, der das Modell des „betreibbaren Wohnens“ entgegenwirke.

Es bestehe auch die Möglichkeit im angrenzenden Seniorenwohnheim das Essen einzunehmen. Diese Möglichkeit nützten 10 von 15 Personen.

Zur Tiefgarage gab Frau R an, dass nur noch ein Tiefgaragenplatz von einer Bewohnerin des „betreibbaren Wohnens“ verwendet werde. Die übrigen Tiefgaragenplätze werden Mitarbeitern der Bf. zur Verfügung gestellt.

Die Finanzierung der Baukosten erfolgte zu 90% aus Mitteln der Wohnbauförderung. Dadurch sei es möglich, die Mieten vergleichsweise niedrig zu halten.

Anschließend besichtigten die Anwesenden gemeinsam das Gebäude und wurden in eine leer stehende Wohnung geführt. Die Wohnung befand sich in einem unmöblierten Zustand. Frau R erklärte dazu, dass die Bewohner in der Regel ihre eigenen Möbel mitnahmen, um die von ihnen gewohnte Wohnumgebung beibehalten zu können. Auch eine Küche bzw. ein Küchenblock war nicht vorhanden. Es werde erwartet, dass sich der Mieter/ die Mieterin die Wohnung inklusive Küche selbst einrichte. Das Bad mit Dusche und WC war behindertengerecht einrichtet.

Den Anwesenden wurden weiters die Gemeinschaftsräume gezeigt und anschließend wurden sie zum Vergleich noch durch das angrenzende Seniorenwohnheim geführt, wobei auch eine „Wohneinheit“ eines Bewohners gezeigt wurde. Dabei handelte es sich um eine 1-Zimmer-Wohneinheit mit behindertengerechtem Bad, aber ohne Küche bzw. Küchenblock.

Mit Schreiben vom 13.4.2016 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf eine mündliche Verhandlung zurückgenommen. Gleichzeitig wurde eine Unterlage des Landes OÖ. über die Richtlinien für betreubares Wohnen in OÖ. übermittelt.

Beweiswürdigung

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Bewertungsakten, des Vorbringens der Bf. und der von ihr vorgelegten Unterlagen (insbesondere des Miet- und Betreuungsvertrages einschließlich der Präambel und der allgemeinen Geschäftsgrundlage), der Feststellungen beim Ortsaugenschein und der Ergebnisse des dort abgehaltenen Erörterungsgespräches.

Aufgrund der (insbesondere beim Ortsaugenschein) vorgenommenen Beweisaufnahmen ist der für die Lösung der gegenständlichen Rechtsfrage maßgebliche Sachverhalt im Wesentlichen unstrittig. Insbesondere besteht Einigkeit darüber, dass das gesamte Gebäude einschließlich der Wohnungen mildtätigen Zwecken (Betreuung von alten Menschen mit erhöhtem Betreuungsaufwand) dient.

Rechtslage

Gemäß § 21 Abs. 3 Bewertungsgesetz 1955 (BewG 1955) ist der Einheitswert auf den Wert Null fortzuschreiben, wenn für den ganzen Steuergegenstand eine Steuerbefreiung eintritt.

Gemäß § 2 Z 3 b Grundsteuergesetz 1955 (GrStG 1955) ist von der Grundsteuer befreit u.a. Grundbesitz einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken dient, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird.

Gemäß § 3 Abs. 1 GrStG 1955 ist Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, nicht als für einen der nach § 2 begünstigten Zwecke benutzt anzusehen; dies gilt auch für die zugehörigen Hofräume und Hausgärten.

Den begünstigten Zwecken dient jedoch der unter Z 1 bis 6 nachstehend bezeichnete Grundbesitz. Demnach ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 nach Z 3 a keine Grundsteuer zu entrichten für die Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen in den Gebäuden, für die wegen Benutzung für mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist.

Nach § 21 Abs. 2 GrStG 1955 ist der Steuermessbetrag auch dann neu zu veranlagen (Fortschreibungsveranlagung), wenn der Grund für eine Befreiung von der Grundsteuer für

den ganzen Steuergegenstand eintritt oder für einen Teil des Steuergegenstandes eintritt oder wegfällt, eine Fortschreibung des Einheitswertes aber nicht zu erfolgen hat.

Erwägungen

Entscheidung über eine beantragte Grundsteuerbefreiung im Einheitswertfeststellungsverfahren und/oder im Grundsteuermessbetrags verfahren :

Nach § 21 Abs. 3 BewG ist im Verfahren betreffend Einheitswertfeststellung eine Grundsteuerbefreiung jedenfalls dann zu berücksichtigen, wenn die Steuerbefreiung für den ganzen Steuergegenstand eintritt.

Unabhängig von einer Wertfortschreibung des Einheitswertes auf den Wert Null hat nach § 21 Abs. 2 GrStG auch eine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages zu erfolgen.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 14.10.2010, Zl. 2008/15/0268, wurde eine Beschwerde gegen einen Einheitswertfeststellungbescheid als unzulässig zurückgewiesen, weil über die beantragte Grundsteuerbefreiung nicht im Einheitswertfeststellungsverfahren, sondern erst im Verfahren betreffend die Festsetzung des Grundsteuermessbetrages zu entscheiden gewesen wäre. Über den ebenfalls mit Beschwerde angefochtenen Grundsteuermessbescheid hat der VwGH dann mit Erkenntnis vom 16.12.2010, 2008/16/0128, entschieden.

Im nunmehr beschwerdegegenständlichen Fall war das Bundesfinanzgericht verpflichtet, über den Antrag der Bf. auf Wertfortschreibung zum 1.1. 2011 und somit über die beantragte Grundsteuerbefreiung bereits im Verfahren betreffend die Einheitswertfeststellung zu entscheiden und nicht erst im Verfahren betreffend Festsetzung des Grundsteuermessbetrages. Der Grund dafür liegt in § 21 Abs. 3 BewG, wonach die Bf. ein Recht auf Fortschreibung des Einheitswertes auf den Wert Null hat, wenn die Grundsteuerbefreiung für den gesamten Steuergegenstand (EZ 000, KG) eintritt.

Grundsteuerbefreiung für Wohnräume (§ 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG)

Nach **Ansicht der Abgabenbehörde** steht die beantragte Grundsteuerbefreiung gemäß § 3 Abs. 1 GrStG 1955 nur für Wohnräume nicht aber für Wohnungen zu.

Das Finanzamt folgt damit dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen vom 18.2.1980, GZ. 08 454/1-IV/80. Nach diesem Erlass sind Wohnungen, die die Führung eines Haushaltes zulassen, stets steuerpflichtig. Das Vorhandensein einer eigenen Küche oder Kochnische wird in der Regel als Voraussetzung angesehen, dass eine Wohnung vorliegt.

Nach **Ansicht der Bf.** ist die Differenzierung zwischen Wohnräumen nach veralteten Betreuungsstandards und modernen, menschenwürdigen Wohneinheiten sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Nach dieser Ansicht sind auch Wohnungen grundsätzlich als Wohnräume im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG anzusehen. Eine Unterscheidung zwischen Wohnungen und Wohnräumen ist nicht mehr vorzunehmen.

Das Bundesfinanzgericht hält grundsätzlich an der Unterscheidung zwischen Wohnungen und Wohnräumen fest.

Dies ergibt sich aus § 3 Abs. 1 GrStG, wonach für Wohnzwecke grundsätzlich keine Grundsteuerbefreiung vorgesehen ist. Nur wenn Übernachtungs- bzw. Wohnmöglichkeiten (vom Gesetzgeber als Wohnräume bezeichnet) in unmittelbarem Zusammenhang mit dem begünstigten Zweck und den übrigen von der Grundsteuer befreiten Gebäudeteilen stehen, besteht eine Ausnahme vom Grundsatz, dass für Wohnzwecke keine Grundsteuerbefreiung vorgesehen ist.

Zur Frage der Abgrenzung zwischen Wohnungen und Wohnräumen der hilfsbedürftigen Personen bzw. darüber, ob beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch Wohnungen als Wohnräume anzusehen sind, fehlt bisher eine Rechtsprechung des VwGH. Deshalb hat das Bundesfinanzgericht die Beantwortung dieser Frage im Wege der Auslegung der zitierten Gesetzesstellen vorzunehmen.

Einen Hinweis auf eine mögliche Auslegung des Begriffes „Wohnräume“ bieten Dorazil/ Wittmann in „Das Grundsteuerrecht in Österreich“, Anmerkung 4 zu § 3 GrStG:
„Es kann sich nun ergeben, dass sich z.B. bei einer Krankenanstalt Apartments für Ärzte oder Schwestern befinden, die Wohnungscharakter haben, jedoch nicht die ständige private Wohnung der dort untergebrachten Personen darstellen. Auch in solchen Fällen wird u.U. die Annahme gerechtfertigt sein, dass es sich bei den Apartments um Bereitschaftsräume handelt, wenn die Zahl der Räume zur Größe der Krankenanstalt in einem entsprechenden Verhältnis steht und – wie dies insbesondere bei Landesspitälern oft der Fall ist – die in diesen Apartments untergebrachten Personen auch während ihrer Freizeit mit dem Einsatz in der Krankenanstalt rechnen müssen.“

Unter Hinweis auf Dorazil/ Wittmann vertritt das Bundesfinanzgericht die Ansicht, dass unter bestimmten Bedingungen auch Wohnungen, die die Führung eines Haushaltes zulassen, als Wohnräume im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG angesehen werden können.

Voraussetzungen dafür sind:

1. Es muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen zwischen den Wohnungen und dem begünstigten Zweck, für den die Grundsteuerbefreiung gewährt wird.
2. Die Wohnungen dürfen nicht die ständige private Wohnung der dort untergebrachten Personen darstellen.
3. Die Anzahl, Größe und Ausstattung der Wohnungen müssen im Verhältnis stehen zum begünstigten Zweck, für den die Grundsteuerbefreiung gewährt wird.

Im hier strittigen Fall ist zu den einzelnen Punkten auszuführen:

zu 1.: Unmittelbarer Zusammenhang zwischen Wohnungen und dem begünstigten Zweck: Voraussetzung für die Annahme, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen den Wohnungen und dem begünstigten Zweck (Betreuung hilfsbedürftiger Personen) besteht, ist die tatsächliche Hilfsbedürftigkeit der Mieter der betreubaren Mietwohnungen und die medizinische Veranlassung des Wohnens am Ort der angebotenen Betreuung.

Ein bloß „betreubares Wohnen“ für den Fall einer später eintretenden Betreuungsbedürftigkeit reicht nicht aus.

Der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Wohnungen und dem begünstigten Zweck wird aufgrund folgender Umstände angenommen:

Nur Personen, welche altersbedingt bzw. wegen ihrer körperlichen oder psychischen Befindlichkeit eine besondere Betreuung benötigten, erhalten eine Wohnung im „betreubaren Wohnen“. Nach Aussage der Leiterin der Bf. für betreubares Wohnen hat jeder neue Mieter bzw. jede Mieterin irgendein Krankheitsbild (z.B. Demenz, Depression, eingeschränkte Mobilität, etc.) und somit einen Betreuungsbedarf, der das Wohnen am Ort der angebotenen Betreuung als medizinisch veranlasst erscheinen lässt.

Der Mietvertrag und der Betreuungsvertrag stellen eine rechtliche Einheit dar. Bei Beendigung des Mietvertrages endet auch der Betreuungsvertrag und bei Beendigung des Betreuungsvertrags endet auch der Mietvertrag (s. Präambel und allgemeine Geschäftsgrundlage des Miet- und Betreuungsvertrages).

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes ergibt sich aus dem gesamten festgestellten Sachverhalt und insbesondere auch aus den angeführten Umständen der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Wohnungen und dem begünstigten Zweck (Betreuung hilfsbedürfiger Personen).

Zu 2.: Die strittigen Wohneinheiten dürfen nicht die ständige private Wohnung der betreuten Personen darstellen.

Diese Voraussetzung ist nicht gegeben, da beim „betreuten Wohnen“ die hier strittigen Wohnungen die ständige private Wohnung der betreuten Personen sind.

Dies ergibt sich u.a. aus § 2 lit b des Mietvertrages, wonach der Vermieter berechtigt ist, den Mietvertrag aufzukündigen, wenn der Mieter nach Bezug der gegenständlichen Wohnung seine bisherige Wohnung nicht nachweislich aufgibt.

Die Annahme einer ständigen privaten Wohnung ergibt sich auch aus den Zielen des „betreuten Wohnens“, wonach diese Wohnform älteren und gebrechlichen (leicht beeinträchtigten) Personen dazu dienen soll, möglichst lange das Verbleiben in gewohnter Umgebung zu ermöglichen.

Die Feststellung beim Ortsaugenschein, wonach sich die besichtigte leer stehende Wohnung in einem völlig unmöblierten Zustand befand und es an den zukünftigen Mietern gelegen ist, ihre eigenen Möbel mitzunehmen und die Wohnung einzurichten, spricht ebenfalls dafür, dass es sich bei den hier strittigen Wohnungen um die ständigen privaten Wohnungen der betreuten Personen handelt. Es handelt sich nicht um eine nur vorübergehende Unterbringung in modernen, menschenwürdigen Wohneinheiten unter Beibehaltung des bisherigen Hauptwohnsitzes.

Zu 3. Die Anzahl, Größe und Ausstattung der Wohnungen müssen im Verhältnis stehen zum begünstigten Zweck, für den die Grundsteuerbefreiung gewährt wird.

Die Anzahl der Wohnungen entspricht dem Betreuungskonzept und spricht weder für noch gegen die Annahme von Wohnräumen.

Hinsichtlich Größe und Ausstattung wurde beim Ortsaugenschein festgestellt, dass die besichtigte leer stehende Wohnung im Wesentlichen einer normalen Mietwohnung im Zustand vor der Vermietung entspricht. Ein Unterschied besteht nur in der

behindertengerechten Ausstattung von Bad mit Dusche und WC. Es überwiegt der Charakter einer privaten Wohnung, die selbst einzurichten ist.

Das Ziel des „betreuten Wohnens“, wonach es älteren und gebrechlichen (leicht beeinträchtigten) Personen mit dieser Wohnform ermöglicht wird, möglichst lange in der gewohnten Umgebung zu verbleiben, spricht dafür, dass Größe und Ausstattung der Wohnungen den individuellen Bedürfnissen der Bewohner angepasst sind.

Es handelt sich damit nicht um bloße Wohnräume, die nur einem zeitlich beschränkten Aufenthalt dienen sollen, aber die Unterbringung in modernen, menschenwürdigen Wohneinheiten gewährleisten sollen, sondern um vollwertige Wohnungen.

Von den drei Voraussetzungen für die Anerkennung der Wohnungen als Wohnräume im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG ist nur eine gegeben. Die strittigen Wohnungen lassen ohne weiteres die Führung eines Haushaltes zu und sind auch regelmäßig Hauptwohnsitz der ständig dort wohnenden Personen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgericht können daher die strittigen Wohneinheiten nicht als Wohnräume im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG angesehen werden.

Aus den angeführten Gründen war die Abgabenbehörde nicht berechtigt, die beantragte Wertfortschreibung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2011 auf den Wert Null durchführen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Bisher fehlt eine Rechtsprechung des VwGH zur Frage der Abgrenzung zwischen Wohnungen und Wohnräumen der hilfsbedürftigen Personen bzw. darüber, ob auch Wohnungen als Wohnräume anzusehen sind. Dieser Abgrenzung kommt grundsätzliche Bedeutung zu, weshalb war zu entscheiden, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig ist.

Linz, am 11. Mai 2016

