

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr , über die Beschwerde vom 20.11.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 18.10.2017, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird ausgehend von der Bemessungsgrundlage von € 234.528,83 gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 idGF. mit 0,5 v. H., sohin im Betrag von **€ 1.172,64**, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Schenkungs-, Wohnungseigentums-, Dienstbarkeits- und Teilpflichtteilsverzichtsvertrag vom 21.8.2017 hat B seiner Tochter A (= Beschwerdeführerin, Bf) von der in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaft Gst1 in EZ1 (bebautes Grundstück, Fläche (zutreffend) 1.585 m² lt. Punkt Zweitens) "hiemit" 241/909-Anteile schenkungsweise übergeben. Gegenstand der Schenkung sind *"nur die Anteile an Grund und Boden. Die Wohneinheit Top 2 wird auf Kosten und wirtschaftliches Risiko der Geschenknehmerin"* errichtet (Punkt Drittens).

Zugleich wird Wohnungseigentum begründet, sodass B Miteigentümer zu 668/909-Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an Top 1 (selbständiges bestehendes Wohnhaus), und die Bf Miteigentümerin zu 241/909-Anteilen, verbunden mit Wohnungseigentum an Top 2 (selbständiges, neu zu errichtendes Wohnhaus), auf der Liegenschaft sind (siehe Punkte Viertens und Fünftens).

Laut Nutzwertaufstellung zufolge Sachverständigengutachten weist die Top 1 eine Nutzfläche von gesamt 669,77 m² auf, darin enthalten Kellerflächen von gesamt 196,60 m² und eine Garage mit 24,70m²; das Wohnhaus Top 2 verfügt über eine Nutzfläche von gesamt 218,10 m², darin enthalten eine Garage mit 26,40 m².

Sämtliche mit dem Vertrag zusammenhängende Kosten und Gebühren werden von der Bf getragen.

Laut Punkt Neunzehntens wird zum "Grundstückswert" ua. festgehalten, dass der (zuletzt festgestellte) Bodenwert der Liegenschaft € 18,17 pro m² beträgt (lt. FA X zu EW-AZ1, bewertet als "Geschäfts-/Betriebsgrundstück") und dass für die Bemessung der Grunderwerbsteuer der Grundstückswert gemäß der Grundstückswertverordnung maßgebend ist.

Im Akt erliegt Schriftverkehr der Bf mit dem Vertragsverfasser (Notar), worin die Bf ua. auf den (anteilig) zu berücksichtigenden Freibetrag iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG hinweist, *"weil im Gebäude ein Gästehaus (= steuerlicher Gewerbebetrieb) betrieben wird."*

Des Weiteren erliegen im Akt mehrere vom Notar vorgenommene Grundstückswertberechnungen nach dem Pauschalwertmodell, woraus hervorkommt:

a) Ermittlung "Grundwert":

Ausgehend von der Grundfläche 1.585 m², dem Bodenwert € 18,17/m² und dem Hochrechnungsfaktor (HF) lt. GrundstückswertVO von 3,5 wurde der Grundwert mit gesamt € 302.394,22 bzw. mit anteilig (241/909el) € 80.172,73 ermittelt.

b) Ermittlung "Gebäudewert" Altgebäude (Top 1) aufgrund folgender Parameter:

Bewertung als "Wohngebäude", Baujahr 1979, mehrere in den letzten 20 Jahren durchgeführte Sanierungsmaßnahmen, ausgehend von einer Nutzfläche von 731,41 m² sowie Keller/Garage 65,16 m², Baukostenfaktor € 1.370.

Der "Gebäudewert" wurde hieraus mit gesamt € 1.033.275,92 bzw. anteilig (241/909el) mit € 273.948,84 errechnet.

c) Ermittlung "Gebäudewert" neues Gebäude/Rohbau (Top 2) aufgrund folgender Parameter:

Bewertung als "einfachstes Gebäude", Baujahr 2017, Nutzfläche 218,10 m², Baukostenfaktor € 1.370.

Hieraus ergab sich der Gebäudewert "neu" mit gesamt € 74.699,25.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 18.10.2017, StrNr, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage/Grundstückswert von € 373.926,32 die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 3.728,53 vorgeschrieben (Steuerbemessung im Einzelnen: siehe Bescheid). Begründend führt das Finanzamt aus, der maßgebende Grundstückswert errechne sich aus: Grund und Boden mit € 302.394,23 + Altgebäude € 1.033.275,92 + dem zum Zeitpunkt der Übergabe errichteten Rohbau Top 2 mit € 74.699,25, in Summe € 1.410.369,32. Davon seien 241/909-Anteile im Wert von € 373.926,32 übertragen worden. Da kein Betrieb übergeben worden sei, könne der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht gewährt werden.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Beschwerde wird eingewendet, der Übergeber betreibe im bestehenden Altgebäude (= Top 1) ein Gästehaus, welches nicht Gegenstand der Schenkung sei, sondern im Eigentum des Übergebers verbleibe. Aus diesem Grund erfolge aus ertragsteuerlicher Sicht keine Betriebsübertragung. Da die Bf 241/909-

Anteile am gesamten Grundbuchskörper erhalte, werde jedoch grunderwerbsteuerlich (zumindest indirekt) Betriebsvermögen übertragen. Es stehe daher entweder der (anteilige) Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu, oder es sei der Gebäudewert von Top 1 bei der Bemessung auszuscheiden. Es wird beantragt, den angefochtenen Bescheid insoweit abzuändern.

Die abweisende Beschwerdeentscheidung vom 27.11.2017 wurde dahin begründet, dass mangels Übertragung von Betriebsvermögen bzw. einer Betriebsübergabe der begehrte Freibetrag nicht zustehe. Die Schenkung der Nutzwertanteile stelle lediglich die zivilrechtliche Übertragung von Liegenschaftsvermögen mit einer Nutzwertregelung im Zuge künftiger Baumaßnahmen der Bf dar.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, es treffe zu, dass der Betrieb weiterhin vom Übergeber geführt werde. Dennoch fließe der Gebäudewert von Top 1 in die Bemessung mit ein und werde das Betriebsgebäude mit besteuert. Zugleich werde der Freibetrag für eine Betriebsübergabe nicht zuerkannt, was einen Widerspruch darstelle und worauf das Finanzamt aber nicht eingegangen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1) Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idGF., unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist nach der ab 1.1.2016 geltenden Rechtslage gemäß **§ 4 Abs. 1** Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG), BGBl 1987/309 idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, vom Wert der Gegenleistung, mindestens aber vom **Grundstückswert** zu berechnen.

In § 4 Abs. 1 Satz 2 GrEStG ist iVm § 7 Abs. 1 Z 1 lit c GrEStG die ausschließliche Zugrundelegung des Grundstückswertes als Bemessungsgrundlage ausdrücklich für die als unentgeltlich geltenden Erwerbe innerhalb des Familienverbandes gemäß § 26a GGG vorgesehen.

Zur Grundstückswertermittlung sind im Gesetz zwei Methoden, das Pauschalwertmodell und die Ermittlung anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels, vorgesehen. Für jede wirtschaftliche Einheit (zB des Grundvermögens) iS des § 2 Bewertungsgesetz kann die Ermittlungsmethode frei gewählt werden.

Im Gegenstandsfalle wurde laut Vertrag das Pauschalwertmodell ausgewählt. Bei diesem ist der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes (= Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (= Gebäudewert) zu berechnen. Dazu ist im Sinne der in § 4 Abs. 1 GrEStG enthaltenen Ermächtigung die Grundstückswertverordnung – GrWV, BGBl II 2015/442, erlassen, worin zur Festlegung des Grundstückswertes nähere Bestimmungen getroffen werden.

2) Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG:

Von der Bf wird eingewendet, in dem nicht an sie übertragenen bestehenden Altgebäude auf Gst1 in EZ1 (selbständiges Wohnhaus Top 1) werde vom Übergeber ein Gästehaus betrieben. Dieser Betrieb werde zwar nicht an sie mitübergeben, finde jedoch – zumindest indirekt – Eingang in die Bemessungsgrundlage, sodass der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG dennoch anteilig zu gewähren wäre.

Zunächst gilt festzuhalten, dass an dem von der Bf vorgebrachten Umstand, im Gebäude Top 1 werde vom Übergeber ein "Gästehaus" betrieben, für das Bundesfinanzgericht kein Zweifel besteht:

Im Rahmen der Einheitsbewertung erfolgte durch das zuständige Finanzamt hinsichtlich der "Art des Grundstückes" eine Bewertung als "Betriebs-/Geschäftsgrundstück"; hinzu kommt die aus der im Übergabsvertrag enthaltenen Nutzflächenaufstellung hervorkommende Vielzahl von Zimmern samt Dusche/WC in der Wohnung Top 1.

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idgF (Rechtslage ab 1.1.2016) sind unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbe von Grundstücken, die ua. zum Betriebsvermögen eines Betriebes oder Teilbetriebes gehören, von der Besteuerung ausgenommen, wenn der Übergeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen bestimmter gesundheitlicher Einschränkungen erwerbsunfähig und damit nicht mehr in der Lage ist, den Betrieb fortzuführen. Der Freibetrag steht bis zu einem Wert von € 900.000 zu.

Begünstigt nach dieser Bestimmung ist sohin der Erwerb durch Erbanfall oder Schenkung durch die ältere bzw. nicht mehr erwerbsfähige Generation an die nächste Generation, also typischerweise die Betriebsfortführung innerhalb der Familie (siehe dazu in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16 f. zu § 3).

Im Gegenstandsfalle steht nach mehrfachen eigenen Angaben der Bf fest, dass das Gästehaus nicht Schenkungsobjekt ist und weiterhin vom Übergeber betrieben wird. Damit liegt definitiv keine Übertragung von Betriebsvermögen und sohin keine begünstigte Betriebsübergabe vor.

Mangels Erfüllung der erforderlichen Voraussetzungen kann daher der (anteilige) Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht gewährt werden.

3) Alternative Ausscheidung des Gebäudewertes der Top 1 aus der Steuerbemessungsgrundlage ?

Die Bf bringt weiters vor, falls obiger Freibetrag nicht zustehe, sei alternativ das nicht übergebene Gebäude Top 1 aus der Bemessung auszuscheiden.

Dem ist entgegen zu halten, dass es sich laut Grundbuch (sowie auch der vorgenommenen Einheitsbewertung unter EW-AZ1) bei der Liegenschaft Gst1, inliegend in EZ1, um *einen einzigen Grundbuchskörper* handelt, an dem im Rahmen des Übergabsvertrages **Wohnungseigentum** in der Weise begründet wurde, dass im Ergebnis der Übergeber B Miteigentümer zu 668/909-Anteilen, diese verbunden mit

Wohnungseigentum an Top 1, und die Bf Miteigentümerin zu 241/909-Anteilen, diese verbunden mit Wohnungseigentum an Top 2, auf dieser *einen* Liegenschaft werden.

Nach § 2 Abs. 1 Wohnungseigentumsgesetz (WEG), BGBl I Nr. 70/2002 idgF., ist Wohnungseigentum das dem Miteigentümer einer Liegenschaft oder einer Eigentümerpartnerschaft eingeräumte dingliche Recht, ein Wohnungseigentumsobjekt ausschließlich zu nutzen und allein darüber zu verfügen.

Wohnungseigentumsobjekte sind Wohnungen, sonstige selbständige Räumlichkeiten und Abstellplätze für Kraftfahrzeuge (Abs. 2).

Gemäß Abs. 4 dieser Bestimmung sind allgemeine Teile der Liegenschaft solche, die der allgemeinen Benützung dienen oder deren Zweckwidmung einer ausschließlichen Benützung entgegen steht.

Der Wohnungseigentümer ist daher **ideeller Miteigentümer an der ganzen Liegenschaft** und erhält ein dingliches Nutzungs- und Verfügungsrecht an bestimmten Räumlichkeiten (zB Wohnung, Autoabstellplatz). Daraus folgt, dass Wohnungseigentümern - neben einem ausschließlichen Nutzungsrecht an bestimmten Wohnungen (Wohnungseigentumsobjekten) - an sämtlichen allgemeinen Teilen der Liegenschaft aufgrund des diesbezüglich bestehenden ideellen Miteigentums jeweils das volle Nutzungs- und Verfügungsrecht zukommt (zB an den Außenflächen, wie etwa Zufahrtswege oder Gehwege).

Gegenständlich trifft es zwar zu, dass es sich bei dem von der Bf neu errichteten Gebäude Top 2 um ein selbständiges Wohnhaus neben dem Altgebäude handelt. Dennoch hat die Bf in Anbetracht der dargestellten Rechtsnatur des ihr nach dem WEG eingeräumten Wohnungseigentumsrechtes jedenfalls ideelles Miteigentum im Ausmaß von 241/909-**el an der ganzen Liegenschaft** bzw. am gesamten Grundbuchskörper erhalten. Damit übereinstimmend hat die Bf in ihrer Beschwerde selbst ausgeführt, dass sie *"nach erfolgter Schenkung nunmehr 241/909-Anteile am gesamten Grundbuchskörper besitzt"*.

Es ist daher aus diesem Grund die begehrte Ausscheidung des Wohngebäudes Top 1 (Altbestand) aus der Steuerbemessung von vorneherein ausgeschlossen.

4) Bemessung nach dem "Pauschalwertmodell":

Abgesehen davon, dass nach Obigem dem Beschwerdevorbringen keine Berechtigung zukommt, hat die Überprüfung der durchgeführten Pauschalwertberechnung Folgendes ergeben:

a) Ermittlung "Grundwert":

Der gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 und 2 der Grundstückswertverordnung (GrWV) anhand der Grundfläche 1.585 m², dem Bodenwert € 18,17/m² und dem Hochrechnungsfaktor (HF) von 3,5 ermittelte Grundwert von gesamt € 302.394,22 ist zutreffend.

b) Ermittlung "Gebäudewert" Altgebäude (Top 1):

An maßgebenden Sachverhaltskomponenten ist zunächst vom Baujahr 1979 des Gebäudes sowie mehrerer in den letzten 20 Jahren durchgeführter Sanierungsmaßnahmen auszugehen.

- Nutzfläche:

Anstelle der bislang zugrunde gelegten Nutzfläche von 731,41 m² steht anhand der im Vertrag enthaltenen Nutzflächenaufstellung lt. Nutzwertgutachten des Sachverständigen fest, dass eine Nutzfläche von lediglich gesamt 669,77 m² gegeben ist, darin enthalten Kellerflächen von gesamt 196,60 m² und eine Garage mit 24,70 m² (zusammen 221,30 m²).

Gemäß § 2 Abs. 3 lit a GrWV sind die Flächen von Keller und Garage im Ausmaß von nur **35 %** anzusetzen, sodass sich die Nutzfläche des Gebäudes Top 1 mit insgesamt **525,93 m²** errechnet.

- Baukostenfaktor:

In § 2 Abs. 3 Z 2 GrWV wird der Baukostenfaktor für das Bundesland Tirol mit pauschal € 1.370 festgelegt.

Dieser Baukostenfaktor ist gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 GrWV

- a) bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden grundsätzlich mit 100 %,
- b) bei Fabriksgebäuden, Werkstätten etc. mit 60 %,
- c) bei einfachsten Gebäuden (zB Glashäuser ...) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise mit 25 %,
- d) bei allen anderen Gebäuden mit 71,25 % anzusetzen.

Dient ein Gebäude der **gewerblichen Beherbergung**, handelt es sich nicht um ein Gebäude gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit a GrWV, welches Wohnzwecken dient. In diesem Fall ist das Gebäude dem Auffangtatbestand "alle anderen Gebäude" gemäß **§ 2 Abs. 3 Z 3 lit d GrWV** zuzuordnen (siehe in *Fellner*, aaO, Rz 11b zu § 4 GrESTG).

Da im Gegenstandsfall fest steht, dass im Altgebäude ein "Gästehaus" betrieben wird und es damit der "gewerblichen Beherbergung" dient, ist das Gebäude nicht wie bisher als "Wohngebäude" sondern vielmehr als ein "anderes Gebäude" zu beurteilen. Der Baukostenfaktor ist daher gem. § 2 Abs. 3 Z 3 lit d GrWV lediglich im Ausmaß von 71,25 % im Betrag von (gerundet) **€ 976,13** anzusetzen.

Der "Gebäudewert alt" errechnet sich hieraus zutreffend wie folgt:

Nutzfläche berichtigt 525,93 m² x Baukostenfaktor berichtigt € 976,13 = **€ 513.376**

c) Ermittlung "Gebäudewert" neues Gebäude/Rohbau (Top 2):

Auszugehen ist zunächst von einem "einfachen Gebäude" mit Baujahr 2017.

- Nutzfläche:

Laut der im Vertrag enthaltenen Nutzflächenaufstellung verfügt die Top 2 über eine Nutzfläche von gesamt 218,10 m², darin enthalten eine Garage mit 26,40 m².

Die Garage ist gemäß § 2 Abs. 3 lit a GrWV mit nur 35 % und sohin mit der Fläche von 9,24 m² anzusetzen. Die Nutzfläche des Gebäudes Top 1 errechnet sich sohin mit zutreffend gesamt **200,94 m²**.

- Baukostenfaktor:

Dieser ist – wie bisher - gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit c GrWV mit 25 % (für "einfache Gebäude"/Rohbau) von € 1.370, sohin im Betrag von € 342,50 anzusetzen.

Der "Gebäudewert neu" errechnet sich hieraus zutreffend wie folgt:

Nutzfläche berichtigt 200,94 m² x Baukostenfaktor € 342,50 = **€ 68.821,95**

5) Grundstückswert:

Der hier maßgebende Grundstückswert laut GrWV ermittelt sich aus obigem Punkt 4 wie folgt:

Grundwert	€ 302.394,22
Gebäudewert alt	€ 513.376,00
Gebäudewert neu	€ 68.821,95
Summe	€ 884.592,17
Erwerb der Bf 241/909-Anteile: daher anteiliger Grundstückswert	€ 234.528,83

6) Ergebnis:

Der Beschwerde ist hinsichtlich der Ermittlung des Grundstückswertes bzw. der Höhe der Steuerbemessung und damit insgesamt teilweise Folge zu geben.

Die Grunderwerbsteuer bemißt sich ausgehend von der Bemessungsgrundlage (= anteiliger Grundstückswert) von € 234.528,83 mit dem Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG ("*für die ersten 250.000 Euro*") von **0,5 %**, sohin im Betrag von **€ 1.172,64**.

Es war daher 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 Lösung der von der Bf aufgeworfenen Fragen, ob der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 zu gewähren oder ein Gebäude aus dem der Steuerbemessung zugrunde zu legenden Grundstückswert auszuscheiden sei, ergibt sich bereits anhand der bezughabenden, oben im Einzelnen dargelegten gesetzlichen Bestimmungen (ua. nach WEG). Im Übrigen handelt es sich bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage nach dem "Pauschalwertmodell" iSd Grundstückswertverordnung um eine aufgrund der gegebenen Sachverhaltskomponenten vorgegebene Berechnungsmethode und damit nicht um eine "*Rechtsfrage* von grundsätzlicher Bedeutung", sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 1. Oktober 2018