

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R über die Beschwerde der Bf., Adresse, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH Wirtschaftsprüfer u. Steuerberater, Ottensheimer Straße 32, 4040 Linz, gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 24. Februar 2012, betreffend Einheitswertfeststellung und Grundsteuermessbetrag für den Grundbesitz Straße1, Straße 38 - 40, EZ 000, KG H (gemischt genutztes Grundstück EW-AZ 52/000-2-0000 ) zum 1. Jänner 2011 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG) zu Recht erkannt:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der Einheitswert zum 1. Jänner 2011 wird auf den Wert Null fortgeschrieben.

Der Grundsteuermessbetrag beträgt zum 1. Jänner 2011 0,00 Euro.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Der BD ist Eigentümer der Liegenschaft in L, EZ 000, KG H, bestehend aus dem Grundstück Nr.000/0 im Ausmaß von 1.540 m<sup>2</sup>.

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden als Bf. bezeichnet) hat an dieser Liegenschaft mit Baurechtsvertrag vom 11.5.2007 ein Baurecht erworben (Baurechtseinlage EZ 0000). Sie errichtete in den Folgejahren auf dieser Liegenschaft durch Um- und Zubau der vorher dort gestandenen Häuser Straße 38 und 40 ein Haus für Mutter und Kind mit dem nunmehrigen Haupteingang des neuen Gebäudes in der Straße1.

Nach erfolgtem Um- und Zubau und Fertigstellung des neuen Gebäudes nahm das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr am 24. Februar 2012 mit **Feststellungsbescheid zum 1. Jänner 2011** für die Baurechtseinlage EZ 0000 (begründet auf EZ 000) eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor. Die Abgabenbehörde stellte den Einheitswert für den beschwerdegegenständlichen Grundbesitz in Höhe von 100.500 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 135.600 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde u.a. ausgeführt, dass Grundbesitz, der Wohnzwecken diene, gemäß § 3 Abs. 1 GrStG grundsteuerpflichtig sei. Die sich im ersten und zweiten Obergeschoß befindlichen Wohnungen und der auf diese Wohnungen entfallende Grundanteil seien daher zu bewerten.

Mit Grundsteuermessbescheid vom 24. Februar 2012 wurde im Wege der Fortschreibungsveranlagung für die Baurechtseinlage EZ 0000 der Grundsteuertragsatz zum 1. Jänner 2011 in Höhe von 265,73 Euro festgesetzt.

Gegen diesen Einheitswertbescheid zum 1. Jänner 2011 und den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2011 vom 24. Februar 2012 erhob die Bf. durch ihren Vertreter fristgerecht **Berufung** und wandte sich gegen die Feststellung des Einheitswertes in Höhe von 135.600 Euro. Sie beantragte die Feststellung des Einheitswertes mit null Euro bzw. die Festsetzung des Grundsteuermessbetrages mit null Euro. Weiters die beantragte Bf. 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 die Bf. eine inländische Körperschaft des öffentlichen Rechts sei. Das Grundstück werde unmittelbar für mildtätige Zwecke verwendet. Es handle sich um ein Haus für Mutter und Kind, in dem Schwangeren und Frauen mit ihren Kindern nach einer Scheidung oder in einer Verlust- bzw. Krisensituation, Wohnungslosigkeit etc. geholfen werde, ihr Leben neu zu ordnen.

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 zentralistisch 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 erlernen bzw. wiedererlangen 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 dient. Eine Differenzierung zwischen Wohnräumen nach veralteten Betreuungsstandards und modernen, menschenwürdigen Wohneinheiten erscheine sachlich nicht gerechtfertigt und mit dem Normzweck der Befreiungsbestimmung nicht vereinbar.

In den sich im ersten und zweiten Obergeschoss befindlichen Wohneinheiten würden alleinerziehende Mütter mit ihren Kindern für einen befristeten Zeitraum von ein bis zwei Jahren aufgenommen. Die Aufnahme erfolge nach bestimmten Kriterien und vor der Aufnahme finde ein Gespräch zwischen einem Sozialarbeiter und der Frau statt. Voraussetzung für die Aufnahme sei, dass die Frau selbst ihren Hilfsbedarf erkenne und bereit sei, am Hilfsprozess aktiv mitzuarbeiten. Es dürften auch keine Ausschlussgründe vorliegen, wie Minderjährigkeit, akute Suchterkrankung oder akute Bedrohung durch Gewalt.

Den Müttern würden Wohneinheiten zur Verfügung gestellt, die für die Betreuungsarbeit mit den Familien jederzeit durch Betreuer zugänglich sei. Es werde sowohl sozialarbeiterisch wie auch sozialpädagogisch mit den Müttern und ihren Kindern in den Räumlichkeiten des Gebäudes, und somit auch in den Wohneinheiten gearbeitet.

Im Gebäude befänden sich 10 Wohneinheiten. 8 davon haben eine Größe von 47 m<sup>2</sup> für eine Unterbringung von Müttern mit 1 bis 2 Kindern und 2 Wohneinheiten haben eine Größe von 65 m<sup>2</sup> für eine Unterbringung von Müttern mit 3 bis 4 Kindern. Die Wohneinheiten seien jeweils mit einer Kochnische, einem Badezimmer, einem Wohnraum und einem Schlafraum ausgestattet. Es handle sich bei den Bewohnern um hilfsbedürftige Personen in einem Gebäude, bei dem wegen Benutzung für mildtätige Zwecke bereits für das Erdgeschoß keine Grundsteuer zu entrichten sei. Diese Wohneinheiten unterlägen damit eindeutig dem Normzweck der Befreiungsbestimmung nach § 3 GrStG und seien ebenfalls von diesem erfasst.

Mit Vorlagebericht vom 17. April 2012 legte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr 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 Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 5. Februar 2016 gab die Bf. ergänzend an:

Die gegenständliche Liegenschaft werde von der Bf. an die CMN vermietet. Zwischen der CMN und den Bewohnern werde jeweils ein Untermietvertrag abgeschlossen.

Die maximale Aufenthaltsdauer betrage 18 Monate. Die tatsächliche Aufenthaltsdauer betrug im Jahr 2015 bei 5 Frauen 31 bis 90 Tage, bei 5 Frauen 91 bis 180 Tage, bei 5 Frauen 181 Tage bis 365 Tage und bei 7 Frauen über 365 Tage.

Die sozialarbeiterische und sozialpädagogische Arbeit finde regelmäßig in allen Räumlichkeiten des Gebäudes statt. Konkret fänden die Beratungen entweder in den Wohnräumlichkeiten, im Büro der Sozialarbeiterin oder in dem ebenfalls vorhandenen Beratungsraum statt. Die Arbeitszeiten der Sozialarbeiterinnen seien täglich von 8.00 bis

17.00 Uhr. Darüber hinaus gebe es eine Krisenrufbereitschaft während der Woche und eine Rufbereitschaft an Wochenenden und an Feiertagen.

Der beigelegte **Untermietvertrag** enthielt u.a. folgende Vereinbarungen (Vertragspunkte):

- Mietgegenstand ist eine Wohnung im Haus für Mutter und Kind. Die Mitbenutzung der Gemeinschaftseinrichtungen ist im Sinne und nach den Regeln des „Hauses für Mutter und Kind“ vereinbart.

*Anm.: Mietgegenstand ist nicht eine bestimmte Wohnung, sondern eine Wohnung*

- Das Mietverhältnis ist auf die Dauer des Betreuungsverlaufes, höchstens auf 1,5 Jahre befristet, ohne dass es einer Kündigung bedarf. Beide Vertragsparteien sind berechtigt, das Mietverhältnis zum Ende eines jeden Monats mit einer Kündigungsfrist von einem Monat vorzeitig aufzulösen.

- Der monatliche Mietzins beträgt bis auf Widerruf Euro 205.- (Hauptmietzins, Heizung, Betriebskosten, laufende öffentliche Abgaben)

*Anm.: der Mietzins ist vergleichsweise niedrig*

- die Untermieterin mietet den Wohngegenstand ausschließlich zu Wohnzwecken für ihre Person und ihre Kinder. Jede Weitergabe an Personen, ganz oder teilweise, sowie die Aufnahme von Schlafgebern ist untersagt. Gäste dürfen nur mit Zustimmung der Untervermieterin übernachten.

- die Untermieterin nimmt den sozialarbeiterischen und sozialpädagogischen Aspekt zur Kenntnis. Die Untermieterin anerkennt ausdrücklich die ihr übergebenen Hausregeln und Betreuungsvereinbarungen und verpflichtet sich, alle Punkte dieser Ordnungen einzuhalten.

- Die Beauftragten der Untervermieterin sind berechtigt, das Mietobjekt notfalls auch ohne vorherige Anmeldung zur Feststellung von Hausschäden oder des Zustandes der Wohnung bzw. zum Zwecke der Überprüfung der Einhaltung der Hausregeln und Betreuungsvereinbarungen jederzeit zu betreten.

- Einvernehmlich wird festgehalten, dass die Untermieterin die Wohnung ausschließlich zum Zweck der vorübergehenden Unterbringung im Rahmen des „Hauses für Mutter und Kind“ verwendet und keine Vertragsverlängerung vorgesehen ist. Die Untermieterin ist daher angehalten, selbst rechtzeitig für eine spätere Wohnmöglichkeit zu sorgen.

Am 16. März 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 und für die Bf. die Leiterin des Rechnungswesens sowie die Leiterin des Hauses für Mutter und Kind. Für die steuerliche Vertretung war Frau Mag. S anwesend.

Zunächst erklärte die Leiterin des Hauses für Mutter und Kind die Aufgaben des Hauses:

Es biete Schwangeren und Müttern mit ihren Kindern in Krisensituationen eine zeitlich begrenzte Wohnmöglichkeit und eine gezielte Begleitung durch Sozialarbeiterinnen.

Die Wohndauer betrage längstens 1 1/2 Jahre. 6 Sozialarbeiterinnen (zusätzlich zur Leiterin) betreuten maximal 10 Frauen und ihre Kinder. Alle Sozialarbeiterinnen haben eine fachliche Ausbildung (Fachhochschule für Sozialberufe, Sozialakademie oder

langjährige Praxis als Sozialarbeiterin). Jede Sozialarbeiterin habe ein eigenes Büro für Gespräche mit den Frauen bzw. den Kindern der Frauen. Die Sozialarbeiterinnen helfen und unterstützen die Frauen insbesondere gegen Verwahrlosung. Sie leisten Hilfe durch Beratung und Begleitung. Sie begleiten sie bei Behördengängen und Arztbesuchen. Sie unterstützen sie bei Schuldenregulierungen sowie bei Arbeits- und Wohnungssuche, sodass sie nach ihrem längstens 1 1/2 Jahre dauernden Aufenthalt wieder ein normales Leben führen könnten. Nach dem Auszug aus dem Haus werde den Frauen eine Nachbegleitung angeboten, welche außerhalb des Hauses geleistet werde. Im Unterschied zu einem Frauenhaus biete dieses Haus keinen Schutz vor Gewalt, sondern es handle sich um ein offenes Haus, d.h. dass Besuche grundsätzlich zulässig seien. Viele der hier wohnenden Frauen kämen von einem Frauenhaus und es werde ihnen geholfen, wieder ein normales Leben zu führen.

Festgestellt wurde weiters:

Die Frauen wohnen in den sich im 1. und 2. Obergeschoß befindlichen Wohnungen. Zwei Wohnungen haben eine Fläche von ca. 65 m<sup>2</sup> und 8 Wohnungen eine Fläche von ca. 47 m<sup>2</sup>. Die Wohnungen sind möbliert. Die Frauen können, sofern Platz vorhanden ist, noch zusätzliche eigene Möbel (z.B. eine Couch) hineinstellen. Die Frauen leben dort mit ihren Kindern und müssen auch selbst kochen. Sie sind häufig ohne jeglichen Besitz, wenn sie in das Haus einziehen. Sie haben oft nicht einmal einen für ein Leben in einer Wohnung notwendigen Hausrat, wie z.B. Geschirr oder Bettwäsche. Dieser Hausrat wird dann von den Sozialarbeiterinnen organisiert bzw. zur Verfügung gestellt.

Die mit den Frauen abgeschlossenen Untermietverträge werden nicht für eine bestimmte Wohnung abgeschlossen, sondern die Frauen müssen die Wohnung nehmen, die ihnen vom Haus für Mutter und Kind zur Verfügung gestellt wird. Wird eine Frau mit mehreren Kindern in das Haus aufgenommen, so muss eine Frau mit weniger Kindern auch von einer größeren Wohnung in eine kleinere Wohnung umziehen, ohne dass der Untermietvertrag geändert wird.

Der Mietzins ist mit 205 Euro pro Monat bewusst niedrig und nicht kostendeckend. Die Finanzierung der nicht gedeckten Kosten erfolgt einerseits durch Subventionen des Landes Oberösterreich und andererseits durch das Spendenaufkommen der C.

Die Anwesenden besichtigten gemeinsam das gesamte Gebäude und insbesondere auch eine zu diesem Zeitpunkt leer stehende Wohnung. Dabei wurde festgestellt:

Die Wohnung besteht aus einer Wohnküche, einem Schlafzimmer und einem Bad mit WC. Die Wohnküche hat im hinteren Bereich einen Küchenblock und zum Fester hin einen Wohnbereich mit Tisch und Stühlen. Im Schlafzimmer befindet sich ein Stockbett für 3 Personen (unten ein Doppelbett für 2 Personen und oben ein Bett für eine Person) sowie ein größerer Kasten. Die Leiterin des Hauses erklärt, dass alle Wohnungen gleich ausschauen und gleich möbliert seien, nur dass die größeren Wohnungen zusätzlich ein weiteres Schlafzimmer haben.

Bei der abschließenden Besichtigung von Garten und Freiflächen hinter dem Haus wurde festgestellt: Der Garten ist mit großer Rasenfläche, Spielgeräten und Sandhaufen kindgerecht gestaltet. Auf den wenigen Parkplätzen beim Eingang stehen ein Lieferwagen

(Dienstauto der C) und der Pkw der Leiterin des Rechnungswesens. Die Leiterin des Hauses erklärt dazu, dass die hier wohnenden Frauen in der Regel mittellos seien und daher auch keinen Pkw besitzen. Es würden daher auch keine weiteren Parkplätze benötigt. Auch nach der Stellplatzverordnung bestehe keine Verpflichtung für weitere Parkplätze, da es sich um keinen kompletten Neubau handle und daher die Verpflichtung zur Schaffung einer bestimmten Anzahl von Parkplätzen nicht gelte.

Mit Schreiben vom 16.3.2016 und 22.3.2016 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Senat und auf eine mündliche Verhandlung zurückgenommen.

### **Beweiswürdigung**

Die Beweiswürdigung erfolgte aufgrund der vom Finanzamt vorgelegten Bewertungsakten, des Vorbringens der Bf. und der von ihr vorgelegten Unterlagen (insbesondere des Untermietvertrages), 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 der hilfsbedürftigen Frauen mildtätigen Zwecken 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 veranlagern (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 null Euro hat nach § 21 Abs. 2 GrStG auch eine Fortschreibungsveranlagung des Grundsteuermessbetrages zu erfolgen.

Mit VwGH-Erkenntnis vom 14.10.2010, ZI. 2008/15/0268, wurde eine Beschwerde gegen einen Einheitswertfeststellungsbescheid 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, bereits im Verfahren betreffend die Einheitswertfeststellung über die beantragte Grundsteuerbefreiung zu entscheiden, da die Bf. nach § 21 Abs. 3 BewG ein Recht auf Fortschreibung des Einheitswertes auf den Wert Null hat, wenn die Grundsteuerbefreiung für den gesamten Steuergegenstand (Baurechtseinlage EZ 0000) eintritt.

Darüber hinaus war auch über die Festsetzung des Grundsteuermessbetrages zu entscheiden, da die Bf. auch die Festsetzung des Grundsteuermessbetrages mit null Euro beantragt hat.

### **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/8/80. 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 mit 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 auch Wohnungen als Wohnräume anzusehen sind, fehlt bisher eine Rechtsprechung des VwGH, weshalb das Bundesfinanzgericht die Beantwortung dieser Frage im Wege der Auslegung der zitierten Gesetzesstellen vorzunehmen hat.

Einen Hinweis auf eine mögliche Auslegung des Begriffes „Wohnräume“ bieten Dorazil/ Wittmann in „Das Grundsteuerrecht in Österreich<sup>2</sup>“, 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.: Der unmittelbare Zusammenhang zwischen den Wohnungen und dem begünstigten Zweck ergibt sich aus folgendem Sachverhalt:

Der begünstigte Zweck besteht in der Hilfeleistung für Frauen mit ihren Kindern in Krisensituationen. Die Hilfeleistung gegen Verwahrlosung (laut Aussage der Leiterin des Hauses für Mutter und Kind) beinhaltet auch eine Wohnmöglichkeit im Rahmen des Hilfsprojektes. Für die angebotene Hilfeleistung ist es unerlässlich, dass die



Frauen am Hilfsprozess aktiv mitarbeiten. Dazu werden Wohneinheiten zur Verfügung gestellt, in denen sie Selbständigkeit erlernen bzw. wiedererlangen. Zur Erlangung der Selbständigkeit gehört auch dazu, dass die Frauen für sich und ihre Kinder selbst kochen (Aussage der Leiterin des Hauses für Mutter und Kind).

Aus der daraus ableitbaren Notwendigkeit der Unterbringung in Zusammenhang mit der sozialarbeiterischen und sozialpädagogischen Arbeit ergibt sich auch der unmittelbare Zusammenhang mit dem begünstigten Zweck.

Weiters kommt der unmittelbare Zusammenhang auch im Untermietvertrag insofern zum Ausdruck, als das Mietverhältnis auf die Dauer des Betreuungsverlaufes befristet ist.

Zu 2.: Die strittigen Wohneinheiten stellen nicht die ständige private Wohnung der betreuten Frauen dar. Dies ergibt sich daraus, dass der Untermietvertrag auf die Dauer des Betreuungsverlaufes, höchstens auf 1,5 Jahre befristet ist. Ein weiterer Hinweis auf die bloß vorübergehende Unterbringung der Frauen ist die beim Ortsaugenschein festgestellte Möblierung der Wohnungen, welche kaum Platz für eigene Möbel und eine eigene Gestaltung des Wohnraumes zulässt.

Dass die strittigen Wohneinheiten eine ständige private Wohnung nicht ersetzen können, ergibt sich auch daraus, dass nach dem Untermietvertrag kein Anspruch auf eine bestimmte Wohnung besteht und bei einem dringenderem Bedarf einer anderen Frau eine Bewohnerin auch in eine kleinere Wohnung umziehen muss.

Auch die Vertragsbedingungen des Untermietvertrages, wonach allfällige Gäste nur mit Zustimmung der Untervermieterin übernachten dürfen und die Wohnung jederzeit durch Betreuer zugänglich ist, widersprechen dem Charakter einer ständigen privaten Wohnung und sind ein Hinweis darauf, dass es sich hier um Wohnräume handelt.

Zu 3. Die Anzahl der Wohnungen entspricht dem Betreuungskonzept und der Anzahl der zur Verfügung stehenden Sozialarbeiterinnen.

Die Größe und Ausstattung der Wohnungen entsprechen ebenfalls dem Betreuungskonzept und sind in dieser Größe und Ausstattung notwendig, um den begünstigten Zweck (Erlangung der Selbständigkeit der betreuten Frauen) zu erreichen.

Da alle drei Voraussetzungen gegeben sind, können nach Ansicht des Bundesfinanzgericht die strittigen Wohneinheiten, die grundsätzlich auch die Führung eines Haushaltes zulassen würden, als Wohnräume im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 3 a GrStG angesehen werden.

Aus den angeführten Gründen war der Beschwerde daher Folge zu geben.

### **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 29. April 2016