

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch StB, über die Beschwerde vom 17.04.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel zu EN vom 17.03.2015, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit **21.621,93 Euro** (gerundet gemäß § 204 BAO), das sind 3,5 % der Gegenleistung in Höhe von 617.769,42 Euro festgesetzt. Die Grunderwerbsteuer war bereits fällig.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt und Parteivorbringen

#### 1.1. Kaufvertrag vom 08.09.2008

Laut Kaufvertrag vom 08.09.2008 hat die Rechtsvorgängerin der Verkäuferin die Liegenschaft EZ xx GB xxxx T. um einen Gesamtkaufpreis iHv EUR 700.000,00 netto (Liegenschaft EUR 659.100,00 + Inventar EUR 40.900,00) erworben.

#### 1.2. Kaufvertrag vom 17.10.2014

Laut Kaufvertrag vom 17.10.2014 erwarb die Beschwerdeführerin von der Verkäuferin die Liegenschaft EZ xx GB xxxx T. um den Gesamtkaufpreis von EUR 650.550,00 (Kaufpreis von EUR 542.125,00, zuzüglich 20 % Umsatzsteuer von EUR 108.425,00). Mitveräußert mit dem Kaufobjekt wurde das in einer gesonderten Inventarliste angeführte bewegliche Inventar um den Preis von EUR 39.500,00 zuzüglich 20 % USt. Der Kaufpreis für das Inventar sei im vorangeführten Gesamtkaufpreis enthalten.

Die Liegenschaft war zum Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses mit einem Darlehen belastet. Dieses Darlehen wurde von der Beschwerdeführerin (Bf.) mit einem Betrag von EUR 542.125,00 übernommen und entsprach damit dem Nettokaufpreis inklusive Kaufpreis für das Inventar.

### **1.3. Bewertungsgutachten zum Bewertungsstichtag 25.2.2014**

Aktenkundig ist ein Bewertungsgutachten des gerichtlich beeideten Sachverständigen Dr. S. R., wonach zum Bewertungsstichtag 25.2.2014 der Verkehrswert der kaufgegenständlichen Liegenschaft 720.000 Euro betragen hätte.

Auszug aus dem Gutachten des SV:

#### **" 3.1. Bewertungsverfahren**

*Die Bewertung der Liegenschaft wird nach dem Liegenschaftsbewertungsgesetz BGBl. 150/1992 (LBG) und unter Berücksichtigung aller im Befund getroffenen Tatsachen sowie besonders unter Bedachtnahme auf die Verhältnisse im örtlichen Immobilienmarkt durchgeführt.*

*Als Bewertungsverfahren wird das Sachwertverfahren (§ 3 LBG) und das Ertragswertverfahren (§ 5 LBG) herangezogen. Der Wert des Grund und Bodens wird im Vergleichswertverfahren (§ 4 LBG) ermittelt. Beim Sachwert sind Werte von Einrichtungen nicht berücksichtigt, da nicht Gegenstand des Befundes und des Gutachtens.*

*Im Ertragswertverfahren ist der Wert der Sache durch Kapitalisierung des für die Zeit nach dem Bewertungsstichtag erwartenden oder des erzielten Reinertrages zum angemessenen Zinssatz und entsprechend der zu erwartenden Nutzungsdauer der Sache ermittelt. Hierbei ist von jenen Erträgen auszugehen, die aus der Bewirtschaftung tatsächlich erzielt wurden (Rohertrag) bzw. bei ordnungsgemäßer Bewirtschaftung nachhaltig hätten erzielt werden können. Der angewandte Kapitalisierungszinssatz von 6,5 % beruht auf der Einschätzung der Marktlage und der vom Hauptverband der allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen veröffentlichten Empfehlung (gewerblich genutzte Liegenschaft, Lage gut: 6,5 - 9,5 %). Er richtet sich nach Art und Lage der Liegenschaft und der üblicherweise erzielbaren Kapitalverzinsung. Die Verzinsung des Bodenwertes wird mit demselben Zinssatz angesetzt.*

*Schließlich wird vom Sachverständigen der Verkehrswert ermittelt, wobei der Verkehrswert einer Liegenschaft als jener Wert zu bezeichnen ist, der bei einer Veräußerung der Liegenschaft üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt werden kann, wobei alle Umstände die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen sind, ausgenommen die besondere Vorliebe und andere ideelle Wertzumessungen einzelner Personen (§ 2 LBG).*

*Der Verkehrswert wird aus den Ergebnissen des Sachwert- und Ertragswertverfahrens abgeleitet. Das Verhältnis von Sachwert zu Ertragswert wird weitgehend von den wirtschaftlichen Möglichkeiten der jeweiligen Liegenschaftsart bestimmt. Für die gegenständliche Verkehrswertermittlung wird eine Gewichtung von 1 : 1 vorgenommen, da sowohl die Eigennutzung als auch die Vermietung und Verpachtung denkbare Nutzungen darstellen. Sämtliche Beträge in Euro.*

### **3.2. Bodenwert:**

*Aus „immomapping“ konnten keine vergleichbaren, Verkaufsvorgänge ermittelt werden. Die Lage der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft ist als gut zu bezeichnen. Laut Auskunft der Marktgemeinde T. liegt der ortsübliche Preis für Bauland zwischen € 80,00 und 120,00 pro m<sup>2</sup>. In der direkten Angrenzung an den xxxxxxxx liegt im Hinblick auf eine gewerbliche Nutzung eine Werterhöhung. In Ansehung einer Wohnnutzung und der Ausrichtung der restlichen hofseitigen Gebäude liegt eher eine Wertminderung, da die Liegenschaft eigentlich von allen Seiten sehr eng von Nachbarbauten eingegrenzt wird und von der Straße her lärmbeeinträchtigt ist. Der Sachverständige geht somit von einem Mittelwert von € 100,00 pro m<sup>2</sup> Grundfläche aus.*

*Ein Bebauungsabschlag von 10 % wird angesetzt.*

*Der gebundene Bodenwert errechnet sich daher wie folgt:*

*3.097 m<sup>2</sup> x € 100,00 minus 10% ergibt € 278.730,00*

*Dieser Wert setzt ordentliche Bodenbeschaffenheit und Kontaminierungsfreiheit voraus. Eine Bodenuntersuchung liegt jedoch nicht vor.*

### **3.3. Bauwert:**

#### **3.3.1. Bauwert Gebäude:**

*Zur Ermittlung des Neubauwertes (Herstellungswertes) werden die Baukosten je m<sup>2</sup> Nutzfläche in Anlehnung an die angemessenen Gesamtbaukosten in Relation zur tatsächlichen Bauweise und Ausstattung in Ansatz gebracht.*

*Dabei orientiert sich der Sachverständige an den Richtpreisen laut Kranewitter (S. 299) und zwar in der Ausstattungsqualität für Wohnzwecke mittel (€ 1.476,00 bis 1.802,00) und hoch (€ 1.802,00 bis 2.233,00).*

*Die Gebäudequalität ist sehr unterschiedlich (Gasthof hoch, Pub mittel, Wohnungen teilweise mittel, teilweise hoch). Daher wählt der Sachverständige den Maximalwert von "mittel" und den niedrigsten Wert von "hoch" und setzt somit für die Hauptflächen € 1.802,00 pro m<sup>2</sup> Nutzfläche an. Die Nebenflächen werden mit entsprechenden Abschlägen versehen.*

Objekt	NNF	HSK/m2	HSK
KG	266,17	1.000,00	266.170,00
EG	724,53	1.800,00	1.304.154,00
1. OG	566,37	1.800,00	1.019.466,00
2. OG	82,61	1.800,00	148.698,00
Terrassen	171,67	500,00	85.835,00
Garagen	225,03	900,00	202.527,00
			<b>3.026.850,00</b>

Somit ergibt sich ein vorläufiger Herstellungswert von € 3.026.850,00.

Der Fertigstellungsgrad orientiert sich an den unterschiedlichen Qualitäten in den unterschiedlichen Gebäudeteilen und Nutzungsbereichen. Erhebliche Sanierungsmaßnahmen zur Erzielung nachhaltiger Mieteinnahmen sind jedenfalls erforderlich im Erdgeschoss des Zubaus, im 1. Obergeschoss in den Allgemeinflächen und den 6 alten Gästezimmern und im gesamten 2. Obergeschoss. Anhand eines Flächenschlüssels ergibt sich, dass ca. 30 % der Flächen nicht zum vollen Herstellwert angesetzt werden dürfen, sondern nur mit einem Rohbauwert von 50 %,

Gesamtfläche:			1.639,68
halbfertig:			
EG	Zubau	216,82	
1.OG	Allg. fl.	95,14	
	6 Zi alt	102,36	
2.OG	gesamt	82,61	496,93
Anteil halbfertig an Gesamtfläche:			30,31%

Daraus ergeben sich geschätzte Fertigstellungskosten in Höhe von € 458.666,50.

Die Herstellkosten setzen eine Mindestraumhöhe von 2,6 m voraus. Da in verschiedenen Gebäudeteilen die Raumhöhe darunter liegt, wird ein pauschaler Abschlag von 2 % auf die Herstellkosten angesetzt, somit € 60.537,00.

Daraus ergeben sich gekürzte Herstellkosten in Höhe von € 2.507.646,50.

Fiktives Gebäudealter zur Alterswertminderung:

Unterschiedliche Generalseanierungen, Zu- und Umbauten aus unterschiedlichen Jahren führen dazu, für das Gesamtobjekt ein fiktives Gebäudealter festzulegen um an Hand der Gesamtnutzungsdauer eine wirtschaftliche Restnutzungsdauer ableiten zu können. Hierbei waren laut Bauakt der Marktgemeinde folgende Jahre: ausschlaggebend: 1959, 1964, 1974 und 2009. Daraus lassen sich folgende Ansätze ableiten:

Gesamtnutzungsdauern:		
Wohn	60	80
Gasthaus	20	40 <sup>a</sup>
Flächenanteile:		
Wohn	724	52,73%
Gasthaus	649	47,27%
	<u>1373</u>	<u>100,00%</u>
durchschnittliche GND:		
Wohn	70	
Gasthaus	30	
gewichtet nach Flächen		51 Jahre
Baujahre:		
Wohn		1964
		1974
		2009
durchschn. fiktiv	<u></u>	<u>1982</u>
Gasthaus		1959
		2009
durchschn. fiktiv	<u></u>	<u>1984</u>
fiktives Baujahr		1983
aktuelles Jahr		2014
Alter		31 Jahre
Restnutzungsdauer daher		20 Jahre

Die lineare Alterswertminderung beträgt somit 60,78 %.

Der Berücksichtigung eines verlorenen Bauaufwandes liegt die Überlegung zu Grunde, dass ein Teil der tatsächlich getätigten Baukosten dadurch verloren geht, dass ein Käufer die Gebäude nach seinen Bedürfnissen anders gebaut hätte. Der Anschlag beträgt in der Regel 10 %, bei Gewerbeobjekten 15 - 20 % (siehe Kranewitter S. 80). Da im konkreten Fall eine Mischnutzung vorliegt, wird als Mittelwert 15 % der Herstellkosten angesetzt.

Ein unorganischer Aufbau entsteht, wenn ein Betrieb expandiert und die Erweiterungsbauten ein stimmiges Gesamtkonzept vermissen lassen. Da in unserem Fall genau das vorliegt, werden weitere 10 % der Herstellkosten in Abzug gebracht.

Auch aus dem Titel der Zweckgebundenheit sind Abschläge zu machen. Sowohl der Gastwirtschaftsbereich als auch der Fremdenzimmerbereich sind stark zweckgebunden errichtet und einer anderen Verwendungsmöglichkeit nicht ohne Vornahme größerer Umbauten und Adaptierungen zuzuführen. Daher erfolgt hier ein Abschlag von 5 %. Der Bauwert des Gebäudes errechnet sich somit wie folgt:

HSK	3.026.850,00	
aussieh. Fertigst.arbeiten	- 458.866,50	15,15%
Mind. Raumhöhe <>	- 60.537,00	2,00%
gekürzte HSK	2.507.646,50	
GND	51,00	Jahre
Alter (durchschn. fiktiv)	31,00	Jahre
RND	20,00	Jahre
in.AWM	- 1.524.255,72	60,78%
	983.390,78	
Abzüge:		
verlorener Bauaufwand		15,00%
unorganischer Aufbau		10,00%
Zweckgebundenheit		5,00%
	- 295.017,24	30,00%
Bauwert Gebäude	688.373,55	

### 3.3.2 Bauwert Außenanlagen:

Der Bauwert der Außenanlagen wird wie folgt beurteilt:

Oberflächen-				
stellplätze	905 m²	70,00	63.350,00	
Zaun	75,00 lfm	20,00	1.500,00	
			64.850,00	
in.AWM		-	39.418,63	60,78%
Außenanlagen			25.431,37	

### 3.4. Sachwert:

Die Summe aus gebundenem Bodenwert und Zeitwert der baulichen Anlagen ergibt den vorläufigen Sachwert. Als wertmindernde Faktoren für den Sachwert werden die Beeinträchtigung durch die Mobilfunkanlage mit einem Abschlag von 5 % und die bestehenden Lärmimmissionen mit einem Abschlag von 5 % angesetzt.

Zur Mobilfunkanlage:

Sowohl die Literatur als auch die Judikatur sind sich bei der Beurteilung der Wertbeeinflussung durch Mobilfunkanlagen sehr uneinig. In Österreich wurde dazu kein wesentlicher Beitrag gefunden, weswegen auf den deutschen Markt ausgewichen wurde (Internetrecherchen: xxxxxxxx). Jedenfalls liegen noch nicht genügend Gerichtsurteile vor, um eine klare Tendenz daraus ableiten zu können. Denn die bisherigen Entscheidungen gingen von "keine Wertminderung" bis „50 % Wertminderung“ aus. Ausschlaggebend ist der subjektiv psychologische Faktor. Nun kann man die Meinung vertreten, dass durch die subjektive Beeinträchtigung lediglich der Verwertungszeitraum verlängert, nicht aber der Verkehrswert und Kaufpreis beeinflusst wird. Andererseits gehen Experten in Deutschland davon aus, dass jede Art von Wertminderung in diesem Zusammenhang denkbar ist, wobei hier Wertabschläge von 3-10 % des Verkehrswertes, als auch Werte

von 40-50 % diskutiert werden. Der Sachverständige geht jedenfalls von einer Wertbeeinflussung durch eine Mobilfunkanlage aus und setzt dafür einen Abschlag von 5 % an.

Der endgültige Sachwert ergibt sich wie folgt:

gebundener Bodenwert	278.730,00	
Gebäude	688.373,55	
Außenanlage	25.431,37	
	<hr/>	
	992.534,92	
Mobilfunkanlage		5,00%
Lärmimmission		5,00%
		<hr/>
		10,00%
Sachwert	- 99.253,49	
	<hr/>	
	893.281,43	

### 3.5. Rechte und Lasten:

#### 3.5.1. C-LNR 5: Dienstbarkeit Kläranlage:

Da laut mehreren Auskunftsquellen eine Kläranlage nicht mehr besteht und auch nicht mehr betrieben werden kann, muss man von einer Löschungsfähigkeit dieser Last ausgehen und damit von einer Wertbeeinflussung absehen.

#### 3.5.2. C-LNR 22: Pfandrecht:

Für den Verkaufsfall wird davon ausgegangen, dass dieses Pfandrecht lösungsfähig wird bzw. über Treuhandenschaft eine Geldlastenfreistellung mittels des Kaufpreises erzielt werden kann. Eine Wertbeeinflussung erfolgt dadurch somit nicht.

#### 3.5.3. C-LNR 23: Bestandsrecht Orange:

Diese bücherliche Eintragung bedingt einen entsprechenden Ertrag, der als ortsüblich anzusehen ist und im Ertragswertverfahren seinen Niederschlag findet. Daher führt diese Last weder zu einer Wertminderung noch zu einer Wertsteigerung und ist somit als neutral anzusehen.

### 3.6. Ertragswert:

Zur Ermittlung des Jahresrohertrages werden einerseits Erlöse aus bestehenden Miet-/ Pachtverträgen herangezogen, andererseits wird auf ortsübliche Werte zurückgegriffen, wo die tatsächlichen Ansätze nicht als nachhaltig erzielbar beurteilt werden. Sämtliche Werte exklusive Umsatzsteuer.

Die Lagerflächen werden mit einem angemessenen Erlös von € 2,50 pro m<sup>2</sup> pro Monat angenommen, weil ein gesonderter Ertragsansatz in den bestehenden Verträgen fehlt.

Die Gastronomieflächen Gasthof erzielen aktuell eine Pacht von € 4,36 pro m<sup>2</sup> (siehe 2.5.1.). Laut Kranewitter (S. 319) liegt der nachhaltig erzielbare Erlös (Geschäftslokale / Nebenlagen / über 150 m<sup>2</sup>) bei € 4,40 pro m<sup>2</sup>. Daher werden € 4,40 pro m<sup>2</sup> angesetzt.

Die Gastronomieflächen Pub erzielen aktuell einen Erlös von € 19,37 pro m<sup>2</sup> (siehe 2.5.2.). Dieser Wert ist nicht als nachhaltig erzielbar zu bezeichnen. Daher werden auch dafür die nachhaltig erzielbaren Erlöse von € 4,40 pro m<sup>2</sup> angesetzt.

*Für Wohnflächen in guten bis sehr gutem Zustand werden € 5,00 pro m2 netto pro Monat angesetzt (Kranewitter S. 308). Laut einem bestehenden Mietvertrag wird ein Quadratmeterpreis von € 5,19 pro m2 bezahlt (siehe 2.5.4.). Für Wohnflächen in schlechtem Zustand werden nur € 2,00 pro m2 in Ansatz gebracht (in Analogie zur Beurteilung der Herstellkosten).*

*Für den Garagenplatz Nr. 7 wird aktuell ein Erlös von € 51,80 netto erzielt (siehe 2.5.5.). Als nachhaltig erzielbarer Erlös werden € 40,00 pro Monat netto angesetzt.*

*Für Oberflächenstellplätze finden sich in bestehenden Verträgen keine Erlösangaben. Als nachhaltig erzielbar werden € 15 netto pro Monat und Stellplatz angesehen.*

*Die Funkantennenanlage bringt aktuell € 3.937,68 netto pro Jahr (siehe 2.2.2.) und wird als angemessen und nachhaltig erachtet.*

*Aus diesen Parametern ergibt sich der Jahresrohertrag. Davon in Abzug gebracht werden die Aufwände (Verwaltungskosten, nicht verrechenbare Betriebskosten, Instandhaltungskosten und Mietenwagnis - Leerstandsrisiko). Da bei der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft keine Besonderheiten im Kostenbereich feststellbar sind, werden die Untergrenzen der üblichen Bandbreiten herangezogen. Daraus ergibt sich dann der Jahresreinertrag, der unter Heranziehung des Kapitalisierungszinssatzes (siehe 3.1.) und der Restnutzungsdauer zum Wert der baulichen Anlagen führt. Da die Außenanlagen keine eigenen Erträge abwerfen, bleiben sie außer Ansatz. Gemeinsam mit dem Bodenwert ergibt sich damit der Ertragswert der Liegenschaft. Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:*

a) Lagerflächen		190,45	m2	
Nettomiete pro m2		2,50	€/m2	
b) Gastroflächen		68,24	m2	
Nettomiete pro m2		4,40	€/m2	
c) Wohnflächen benützbar		173,87	m2	
Nettomiete pro m2		5,00	€/m2	
d) Wohnflächen adaptierbar		573,43	m2	
Nettomiete pro m2		2,00	€/m2	
e) Garagen		8	Stück	
Nettomiete pro m2		40,00	€/Stück	
f) Frestellplätze		20	Stück	
Nettomiete pro m2		15,00	€/Stück	
g) Funkantenne lt. Mietvertrag		3.937,68	€/Jahr	
Liegenschaftszinssatz		6,50%		



Kapitalisierungszinssatz		6,50%		
Jahresrohertrag		<b>66.008,77</b>	€	
abzüglich	Verwaltungskosten (3-8% )	- 1.980,26	€	3,00%
	nicht verrechenbare BK (Rücklage)	- 660,09	€	1,00%
	Instandhaltung (0,5-2% der HSK)	- 15.134,25	€	0,50%
	Mietenwagnis (5-10%)	- 3.300,44	€	5,00%
Jahresreinertrag		<b>44.933,73</b>	€	
abzüglich	Bodenwertverzinsung	- 16.117,45	€	
Jahresreinertrag der baulichen Anlage		26.816,26	€	
Vervielfältiger	(20J, 7,5%)	10,19		
Summe Wert der baulichen Anlagen		273.257,92	€	
Bodenwert		278.730,00	€	
Ertragswert		<b>551.987,92</b>	€	

### 3.7. Verkehrswertrundung

Zum Ermittlungsverfahren siehe 3.1. Der Verkehrswert stellt sich wie folgt dar:

<i>Sachwert</i>	€ 893.281,43
<i>Ertragswert</i>	€ 551.987,92
<i>Gewichtung 1:1</i>	€ 772.634,67
<i>Verkehrswert gerundet</i>	€ 720.000,00

..."

### 1.4. Verfahren vor der belangten Behörde

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 17.03.2015 wurde die Grunderwerbsteuer (GrESt) gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG mit EUR 25.200,00 (€ 720.000 x 3,5%) festgesetzt. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, dass der Bemessung gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG der gemeine Wert zugrunde gelegt wurde.

Dagegen erhob die Bf. fristgerecht Berufung mit der Begründung, dass als Bemessungsgrundlage EUR 603.000,00 heranzuziehen seien. Dieser Betrag resultiere

aus dem Kaufpreis iHv EUR 542.125,00 abzüglich dem Inventar iHv EUR 39.500,00 zzgl. der Mehrwertsteuer.

Die abweisende Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 08.05.2015 wurde von der belangten Behörde damit begründet, dass gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen sei, wenn die Gegenleistung geringer als der gemeine Wert ist. Der gemeine Wert beinhalte kein Inventar, betrage laut Gutachten vom 25.02.2014 EUR 720.000,00 und liege daher über der Gegenleistung von EUR 650.550,00.

Im Vorlageantrag vom 27.05.2015 beantragte die Bf. eine mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat, verwies hinsichtlich der Begründung auf die Beschwerde vom 17.04.2015 und brachte ergänzend vor, dass das zur GrESt-Berechnung durch die belangte Behörde herangezogene Gutachten vom 13.03.2014 im Auftrag der Verkäuferin erstellt worden sei. Die Ermittlung des zusätzlichen Sachwertes und die anschließende Gewichtung des Sach- und Ertragswertes sei eine beliebte Methode unter Sachverständigen, die Verkehrswerte höher als den tatsächlich zu erzielenden Verkaufspreis erscheinen zu lassen.

Das Schätzgutachten habe den Verkehrswert wie folgt ermittelt:

Sachwert	€ 893.281,43
Ertragswert	€ 551.987,92
Gewichtung 1:1	€ 772.634,67
Verkehrswert gerundet	€ 720.000,00

In diesen Bruttobeträgen sei das Inventar nicht beinhaltet. Die Bf. sei für den Ankauf dieses Objektes neu gegründet worden. Die Gesellschafter seien Investoren und auch im Besitz von anderen Immobilien. Als Wertansatz für den Kaufpreis sei für Investoren daher auch nur der Ertragswert interessant. An einer persönlichen Nutzung werde und sei nicht gedacht worden. Das Objekt sei nicht nur der Bf. angeboten worden, sondern auch anderen Personen. Wäre der gemeine Wert tatsächlich höher, wäre das Objekt auch zu einem höheren Kaufpreis verkauft worden. Das begründe sich aufgrund der Tatsache Angebot und Nachfrage.

Gemäß dem Erlass des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 11.11.2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014 entspreche grundsätzlich bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert. Die Gesellschafter der Käuferin seien mit den Gesellschaftern der Verkäuferin in keiner Weise verwandt.

## § 10 BewG

### *Bewertungsgrundsatz, gemeiner Wert*

*(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.*

*(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.*

*(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."*

Jedes Sachverständigengutachten über Verkehrswerte von Immobilien sei ein Versuch, den Markt abzubilden. Die klassische Kontrolle dieses Versuches sei ein anschließender Verkauf unter marktüblichen Bedingungen. Erst beim tatsächlichen Verkauf könne dann festgestellt werden, ob dieses Gutachten richtig oder falsch war. Abweichungen von bis zu 15 % würden in der Immobilienbranche für Gutachten als richtig angesehen. Im Immobilienbereich seien für Liegenschaften mit Gebäuden zwei Verfahren üblich, nämlich das Ertragswert- und das Sachwertverfahren. In den letzten Jahren habe sich in den Fachkreisen der Immobiliensachverständigen das Ertragswertverfahren als das einzig richtige Verfahren für Immobilien, bei denen es möglich sei, Erträge zu erwirtschaften, herausgestellt. Dies sehe man auch sehr deutlich beim gegenständlichen Kauf, wo der Ertragswert als Grundlage für den Verkaufspreis im Verhandlungswege herangezogen worden ist.

Bei gewerblichen Immobilien wie Hotels, Gastwirtschaften und Zimmervermietungen gelte als üblich, dass die beweglichen Inventargegenstände wie zum Beispiel Tische, Stühle, Betten Teil des ermittelten Wertes im Ertragswertverfahren sind, da ohne diese Gegenstände eine Vermietung der Räumlichkeiten nur zu einem deutlich niedrigeren Pacht- bzw. Mietzins möglich wäre. Dies ändere aber nichts an der Tatsache, dass eine Aufteilung zwischen beweglichen und unbeweglichen Vermögensbestandteilen für die Grunderwerbsteuerberechnung erfolgen müsse. Ausschließlich durch den vorliegenden Kaufpreis habe sich der gemeine Wert manifestiert, da der Kaufpreis im gewöhnlichen Geschäftsverkehr zustande gekommen sei und ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse nicht vorgelegen seien.

Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher ein Betrag iHv € 603.150,00 festzusetzen. Dies resultiere aus dem Kaufpreis iHv € 542.125,00 abzüglich dem Inventar iHv € 39.500,00 zzgl. der USt.

## **1.5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Im **Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht vom 6.7.2015** wurde ergänzend vorgebracht, dass bereits die Rechtsvorgängerin die Liegenschaft um den Kaufpreis von € 659.100,00 erworben habe. Die Liegenschaft sei laut Grundbuchsauszug vom 10.03.2015 mit einem Höchstbetragspfandrecht von € 1.188.000,00 zugunsten der X-Bank belastet, dieses Darlehen haftete zum Zeitpunkt des Kaufvertrages mit € 696.800,00

aus, wovon € 542.125,00 von den Erwerbern übernommen worden sind. Wenn ein Darlehen in dieser Höhe zugunsten einer Bank auf dieser Liegenschaft sichergestellt wurde, sei anzunehmen, dass im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr dieser Preis auch zu erzielen sei. Bestärkt werde diese Annahme durch das von der Verkäuferin vorgelegte Liegenschaftsgutachten.

Das Rechtsmittel ging bei der Gerichtsabteilung xxx des Bundesfinanzgerichtes am 06.07.2015 ein.

Mit **schriftlichem Anbringen vom 31.07.2015** brachte die Bf. ergänzend zum Vorlageantrag vor, dass Herr XY sowohl Gesellschafter der X als auch der Y sei. Weiters sei zu berücksichtigen,

1. dass der BFH im Beschluss vom 22.05.2002, II R 61/99 festgestellt habe: „Für Grundstücke gibt es (...) keinen exakten, auf den maßgeblichen Stichtag feststellbaren bzw. feststehenden Wert. Vielmehr bleibt jede Grundstücksbewertung (...) ein ungenaues Näherungsverfahren an einen ungenauen Wert (...). Es gibt somit für Grundstücke keinen absolut zutreffenden Marktwert, sondern allenfalls ein Marktwertniveau, auf dem sich mit mehr oder weniger großen Abweichungen vertretbare Verkehrswerte abbilden (...). Die am Grundstücksmarkt feststellbare Bandbreite von Werten kann +/- 20 v. H. (...) um einen rechnerischen Mittelwert oder auch mehr (...) betragen. Jeder Wert innerhalb dieser Bandbreite kann aber noch als gemeiner Wert (Verkehrswert) des Grundstücks angesprochen werden.“

Diese Ausführungen seien auch für Österreich anwendbar. Der Kaufpreis inklusive Mehrwertsteuer betrage EUR 650.000,00 darin beinhaltet sei das mitveräußerte Inventar zum Preis von EUR 47.400,00. Das Gutachten weise einen Verkehrswert von EUR 720.000,00 ohne Inventar aus. Dieser Betrag sei innerhalb der Bandbreite des gemeinen Wertes von +/- 20 %.

Der Kaufpreis sei somit nicht geringer als der gemeine Wert, § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG sei nicht anzuwenden.

2. dass der in der Stellungnahme des Finanzamtes zitierte § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG nur auf gemischte Schenkungen zutreffen könne. Die Rechtssystematik zielen darauf ab, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung berechnet werde, und das sei unter Fremden, nicht nahestehenden Personen der Wert der Gegenleistung, das sei der Kaufpreis. Der Kaufpreis müsse vom Verkehrswert signifikant abweichen, sodass eine gemischte Schenkung vorläge und § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG anzuwenden wäre. Eine gemischte Schenkung liege hier aber offensichtlich nicht vor, daher sei § 4 Abs. 1 GrEStG anzuwenden und die Grunderwerbsteuer sei vom Kaufpreis zu bemessen.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 28.09.2017 wurde die Rechtssache der Gerichtsabteilung xxx gemäß § 9 Abs. 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung xxx neu zugeteilt.

Mit Beschluss vom 24.10.2017 wurde der belangten Behörde das Anbringen der Bf. vom 31.07.2015, in dem die Anwendbarkeit des § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG in Hinblick auf eine

Rechtsprechung des BHF, welches die Bf. auch für Österreich anwendbar halte, bestritten werde, zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

In der **Stellungnahme vom 17.11.2017** verwies die belangte Behörde auf die bisherigen Vorbringen und brachte ergänzend vor, dass seitens der Behörde nicht nachvollzogen werden könne, wie die Bf. zur Ansicht komme, dass § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG lediglich für gemischte Schenkungen anzuwenden sei, zumal dies auch gesetzlich nicht gedeckt sei. Auch fände die Rechtsprechung des deutschen BFH in Österreich keine Anwendung. Es möge zwar richtig sein, dass bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden grundsätzlich die vereinbarte Gegenleistung dem gemeinen Wert entsprechen werde, jedoch nicht, wenn wie im gegenständlichen Fall, offensichtliche gegenteilige Tatsachen dem entgegen sprechen würden. Im gegenständlichen Fall liege die vereinbarte Gegenleistung unter dem gemeinen Wert: Bereits 2008 habe die Rechtsvorgängerin die Liegenschaft um den Kaufpreis von € 659.100,00 erworben. Die Liegenschaft sei laut Grundbuchsauszug mit einem Höchstbetragspfandrecht von € 1.188.000,00 zugunsten der X-Bank belastet, dieses Darlehen haftete zum Zeitpunkt des Kaufvertrages mit € 696.800,00 aus, wovon € 542.125,00 von der Erwerberin übernommen wurden. Wenn ein Darlehen in dieser Höhe zugunsten einer Bank auf dieser Liegenschaft sichergestellt wurde, sei anzunehmen, dass im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr dieser Preis auch zu erzielen sei. Desweiteren liege ein von der Verkäuferin vorgelegtes Liegenschaftsgutachten vor, in dem der gemeine Wert ermittelt worden war. Die Grunderwerbsteuer sei daher vom gemeinen Wert zu berechnen.

Mit Beschluss vom 21.11.2017 wurde der Bf. die Stellungnahme der belangten Behörde vom 17.11.2017, in der die Anwendbarkeit der Rechtsprechung des BFH in Österreich bestritten werde und auf der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer vom gemeinen Wert beharrt werde, zur Kenntnis gebracht und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.

Mit **Anbringen der Bf. vom 20.12.2017** wurde die mündliche Verhandlung und die Entscheidung durch den Senat weiterhin für notwendig erachtet und weiters ergänzend vorgebracht, dass es dem Gesetzestext des § 4 GrEStG der maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 36/2014 entsprechen möge, dass die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen sei, wenn die Gegenleistung geringer sei als der gemeine Wert des Grundstückes.

Zu verweisen sei jedoch auf den Artikel "Gemeiner Wert und Grunderwerbsteuer" von Dr. Christian *Prodingner* in SWK 36/2014, 1536. In diesem Artikel werde eine Information des BMF zitiert, in welcher zu diversen Punkten der betreffenden Gesetzesregelung Stellung genommen werde (Vorgangsweise bei verschiedenen Sachverhalten im Zusammenhang mit der Neufassung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das Bundesgesetz BGBl. Nr. 36/2014).

In Punkt 1.1.2. dieser Information werde die Frage behandelt, ob bei einem Kauf immer ein Vergleich mit dem gemeinen Wert anzustellen sei bzw. ob es Schwankungsbreiten gäbe, innerhalb derer ein Abweichen vom gemeinen Wert akzeptiert werde. Als Lösung werde angeführt, dass bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden die vereinbarte

Gegenleistung dem gemeinen Wert entspreche und sich daher die Frage einer Schwankungsbreite nicht stelle. Da es sich in diesem Fall um einen Erwerbsvorgang zwischen Fremden gehandelt habe, und die Gegenleistung den auf dem Markt erzielbaren Veräußerungserlös darstelle, ergebe sich, dieser Information des BMF entsprechend, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen sei.

Prodinge verweise in seinem Artikel darauf, dass bei Erwerbsvorgängen zwischen Familienangehörigen, die nicht dem begünstigten Familienverband des § 7 Abs 1 GrEStG angehören würden, ein Fremdvergleich anzustellen sei, und dass sich nach Ansicht des BMF somit drei Personengruppen ergeben würden: Der begünstigte Personenkreis nach § 7 Abs. 1 GrESt, der weitere Verwandtschaftskreis - der dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliege, und als dritte Gruppe fremde Dritte, bei denen keinerlei Nahebeziehung vorliege und bei denen ein Fremdvergleich nicht angestellt werden müsse, weil die Transaktion per se als fremdüblich eingestuft werde.

In Punkt 1.1.5. der Information des BMF werde die Frage, ob der erzielte Kaufpreis im Fall eines Notverkaufs dem gemeinen Wert entspreche, wie folgt beantwortet: „§ 10 Abs. 2 BewG 1955 definiere den gemeinen Wert als jenen Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei seien alle (objektiven) Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse seien nicht zu berücksichtigen. Werde ein Grundstück auf Grund konkreter, persönlicher Umstände unter dem tatsächlich erzielbaren gemeinen Wert veräußert, sei für Zwecke der Grunderwerbsteuer der höhere gemeine Wert heranziehen. Werde ein Grundstück zum tatsächlich erzielbaren Preis veräußert, dann bilde dieser Preis die Grunderwerbsteuer-Bemessungsgrundlage.“

Hierzu sei festzuhalten, dass kein Notverkauf bzw. keine persönlichen Umstände vorgelegen haben, aufgrund derer sich eine Bemessung der Grunderwerbsteuer am gemeinen Wert ergeben würde, sondern dass der Verkaufspreis jener Preis gewesen war, der tatsächlich zu erzielen war.

Das Gericht hat mit Beschluss vom 31. Jänner 2018 Herrn SV, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger für Immobilien (Bewertung, Verwaltung, Nutzung) gemäß § 177 BAO als Sachverständigen bestellt, um folgende Fragen zu klären:

Frage 1:

Entspricht die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft in EZ xx, KG xxxx T., plz T., Adresse mit dem im Bewertungsgutachten vom 13.3.2014 des Dr. S. R. (Beilage 2) gewählten Bewertungsverfahren (vgl. Punkt 3.1. des Gutachtens vom 13.3.2014) den derzeit gültigen Bewertungsregeln?

Frage 2:

Sollte die Ermittlung des Verkehrswertes der Liegenschaft in EZ xx, KG xxxx T., plz T., Adresse mit dem im Bewertungsgutachten vom 13.3.2014 des Dr. S. R. gewählten

Bewertungsverfahren (vgl. Punkt 3.1. des Gutachtens vom 13.3.2014) nicht den derzeit gültigen Bewertungsregeln entsprechen:

Nach welchen Bewertungsregeln wäre der Verkehrswert der genannten Liegenschaft zu ermitteln gewesen?

Der **bestellte Sachverständige teilte am 26. 2. 2018** zur ersten Frage mit, die Anwendung der Gewichtung von Sachwert- und Ertragswert bei der Wertermittlung sei nur eine reine bewertungstechnische Darstellungsform von manchen Gutachtern, die von Marktteilnehmern zur Kaufpreisfindung nicht angewendet wird. Die Wertermittlung mittels Gewichtung gelte schon seit Jahren als veraltete Bewertungsmethode und werde auch in der Bewertungslehre schon seit Jahren (Jahrzehnten) nicht mehr propagiert bzw. gelehrt. Dazu wurden mehrere Literaturmeinungen angeführt. Die Verkehrswertermittlung mittels der Gewichtung von Sach- und Ertragswert entspreche nicht mehr dem aktuellen Stand der Liegenschaftsbewertungswissenschaft.

Zur zweiten Frage führte er aus, laut Bewertungsgutachten vom 13.03.2014 des Dr. S. R. und der darin enthaltenen Objekt— und Nutzungsbeschreibungen sowie der angeführten tatsächlich vereinnahmten Mieterlöse handle es sich bei der bewertungsgegenständlichen Liegenschaft zweifelsohne um eine Ertragsliegenschaft. Die richtige Wahl für die Verkehrswertermittlung sei daher eine ertragswertorientierte Bewertungsmethode wie z. B. das Ertragswertverfahren oder das Discounted-Cash-Flow-Verfahren.

Die **belangte Behörde geht in der Stellungnahme vom 7.5.2018** weiterhin davon aus, dass bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Heranziehung des Sach— und Ertragswertes nicht unzutreffend ist und der gemeine Wert dem im Gutachten ermittelten Verkehrswert entspricht, zumal keine persönlichen, auch werterhöhenden Umstände oder Belastungen berücksichtigt sind, die ein Abweichen der beiden Werte begründen würde. Der Sachverständige hätte im Gutachten die Wertansätze und die Wahl der Wertermittlungsmethoden sowie die Gewichtung der Werte in der Wertschätzung für das gegenständliche Grundstück konkret auch ausführlich und nachvollziehbar begründet.

Es sei auch kein anderes im Wert abweichendes Gutachten erstattet worden. Im Übrigen wurde auch auf die objektiven Umstände und die Ausführungen in der Stellungnahme vom 17.11.2017 verwiesen, insbesondere auch auf den eigenen Ankauf durch die Verkäuferin und die erfolgte Sanierung danach. Ein Wirtschaftsgut werde auch nicht deshalb wertlos, weil es in einem bestimmten Zeitpunkt keinen Käufer finde oder nicht zu dem vom Verkäufer geforderten Preis anbringlich ist (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 10, Z. 2 zu Abs. 3).

Nach Ansicht der belangten Behörde wäre daher bei Anwendung des § 10 BewG iZm § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG idF BGBl. I 2014/36 von dem mit Gutachten belegten gemeinen Wert als Mindestbemessungsgrundlage auszugehen.

Falls der Verkehrswert des Gutachtens als gänzlich unzulässig beurteilt würde, wäre eine Heranziehung des anteiligen Kaufpreises inkl. USt unter Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Inventar denkbar. Für eine allfällige Aufteilung des Kaufpreises ist

allerdings ein Wert des Inventars bislang nicht nachgewiesen bzw. nicht dargestellt, wie dieser ermittelt wurde. Geht man aber von den Werten lt. Darstellung aus, dann wäre wohl anzunehmen, dass es sich dabei um Sachwerte handelt, die bei der Aufteilung des Kaufpreises ebenso einer Kürzung unterliegen müssen, wenn nicht der Sachwert erlöst wird, sondern nur ein geringerer Ertragswert. Es wäre daher in diesem Fall wohl auch von einer Kürzung im Verhältnis des höheren Sachwertes zum nur niedriger erlösten Ertragswert auszugehen und auch dieser anteilige Wert bzw. die darauf entfallende Gegenleistung beim beweglichen Inventar um rd. 40 % zu kürzen.

Die **beschwerdeführende Partei brachte in der Stellungnahme vom 12.6.2018** vor, eine Gewichtung im Verhältnis 1:1 von Sachwert und Ertragswert sei seit Jahren veraltet. Bei Ertragsobjekten sei ausschließlich eine ertragswertorientierte Bewertungsmethode anzuwenden. Der Ertragswert des gegenständlichen Objektes wurde im Gutachten von Herrn Dr. R. vom 13.3.2014 mit EUR 551.987,92 ermittelt. Auch bei der Kaufpreisfindung erfolgte eher eine Orientierung am Ertragswert als an dem Verkehrswert, der in dem durch Auftrag des Verkäufers erstellten Gutachten durch Gewichtung von Sachwert und Ertragswert im Verhältnis 1:1 ermittelt wurde. Der vereinbarte Kaufpreis in Höhe von brutto EUR 650.550,00 (inklusive enthaltenem Inventar) spiegle dies wieder. Zu der von der belangten Behörde zitierten Literaturstelle (*Twaroch/Wittmann/Frühwald*, Bewertungsgesetz, § 10, 22 zu Abs 3) werde angemerkt, dass das Objekt im gegenständlichen Fall nicht wertlos geworden ist, sondern zu dem durch Angebot und Nachfrage erzielbaren Veräußerungspreis veräußert wurde.

Die Darstellung der Geschäftsausstattung gemäß Kaufvertrag wurde vorgelegt. Dabei handle es sich um eine Aufstellung, die von der steuerlichen Vertretung des Veräußerers erstellt wurde und die in die Kaufpreisfindung Eingang gefunden hätte. Auf die Buchwerte zum 31.1.2014 sei ein Nachlass von 25% gewährt worden. Insgesamt ergäbe sich daraus ein Kaufpreis in Höhe von netto EUR 39.500,00, der auf die Geschäftsausstattung entfallen sei.

In der Judikatur des VwGH werde zudem eine Bewertung von Grundstücken, die der Einkunftserzielung dienen, ausschließlich anhand des Ertragswertes favorisiert ( VwGH 10.8.2005, 2002/13/0132 mit Bezug auf Vorjudikatur), wobei nach dem VwGH der Erwerber von zu erzielenden Erträgen ausgehe.

In der **Stellungnahme vom 28.8.2018 geht die belangte Behörde** aufgrund der vorliegenden Unterlagen und diverser Bewertungen der Immobilie davon aus, dass der mit Gutachten nach dem LBG festgestellte Wert einen Mindestwert darstellt, der in einer ausgewogenen Bewertung nach ausführlichem Befund und Beschreibung und detaillierter Bewertung nachvollziehbar ermittelt wurde, wobei das Gutachten eine objektive Wertfeststellung treffe.

Es werde darauf verwiesen, dass der Sachverständige auch einen Abgleich mit dem Kontrollwert Sachwert vorgenommen hätte. Aufgrund der Beurteilung durch den Sachverständigen, dass neben einer ertragsorientierten Nutzung (V+V) auch Eigennutzung



infrage komme, sei begründet, den Verkehrswert sowohl aus dem Ertragswert als auch aus dem Sachwert abzuleiten.

Inhaltlich sei dabei festzustellen, dass erhebliche Abschläge für diverse wertmindernde Umstände auch tatsächlich vorgenommen wurden und daher auch keineswegs von einer überhöhten Bewertung auszugehen ist. Auch beim Ertragswert hätte der Sachverständige keine überhöhten Erträge zum Ansatz gebracht, allein bei den im und für den Zeitpunkt der Bewertung anzusetzenden Teil der Bar, der tatsächlich zu einem Nettobestandzins von 19,37 €/m<sup>2</sup> vermietet war, wurden ebenfalls nur 4,40 €/m<sup>2</sup> angesetzt. Allein eine Anpassung für diesen Teil auf den tatsächlichen Ertrag würde eine Erhöhung auch des Ertragswertes um 81.000 € auf rd. 633.000 € ergeben.

Allein daraus ergäbe sich, dass das Gutachten keinesfalls überhöhte Werte ausweist.

Dazu komme, dass aus der eigenen Anschaffung und folgenden Renovierungen ein noch weit höherer Buchwert, der auch unternehmensrechtlich der Verschmelzung der bisherigen Eigentümerin auf die Veräußerin zugrunde gelegt wurde, vorlegen sei. Dieser hätte rund 2,4 Mio € betragen.

Eine andere objektive und objektivierbare Wertfeststellung, als mit dem Gutachten liege nicht vor.

Aufgrund der Umstände und im Vergleich mit den weit höheren, bisherigen eigenen Anschaffungskosten der Veräußerin, stelle der dort festgestellte Wert nach Ansicht der belangten Behörde die einzig objektiv vorgenommen Bewertung dar.

Eine durch Flucht in Sachwerte oder durch Spekulation beeinflusste Hochbewertung, wie diese in der Stellungnahme der Bf. angesprochen wird, könne in der Bewertung nach dem Gutachten nicht gesehen werden. Vielmehr sei darauf zu verweisen, dass es sich beim gemeinen Wert um eine fiktive Größe handelt, die mithilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist, und zwar ausgehend von einem objektiven Maßstab ( VwGH 29. 11. 2001, 2001/16/0296 ).

Der gemeine Wert werde durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Wirtschaftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bzw der im Rahmen einer wirtschaftlichen Einheit zu bewertenden Mehrheit von Wirtschaftsgütern bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Hierbei ist unter gewöhnlichem Geschäftsverkehr der Preis zu verstehen, wie er sich aus Angebot und Nachfrage ergibt. Der gemeine Wert ist gleich dem Preis, der zu erzielen wäre, dh es kommt nicht darauf an, ob das Wirtschaftsgut tatsächlich veräußert wurde, oder welcher Preis im Falle einer Veräußerung tatsächlich erzielt worden ist, sondern es sei objektiv festzustellen, welcher Wert dem zu bewertenden Wirtschaftsgut ganz allgemein vom Standpunkte der an einem Erwerb Interessierten beizumessen wäre. Es könne also die Zulässigkeit der Bewertung eines Wirtschaftsgutes nicht davon abhängen, ob dieses Wirtschaftsgut einmal verkauft werden wird, sondern nur, ob es an sich verkauft oder auf sonstige Weise wirtschaftlich verwertet werden kann.

Die zit Kommentarstelle „Ein Wirtschaftsgut wird nicht deshalb wertlos, weil es in einem bestimmten Zeitpunkt keinen Käufer findet oder nicht zu dem vom Veräußerer geforderten Preis anbringlich ist.“ sei so auszulegen, dass auch eine objektive Wertminderung gegenüber einem festgestellten gemeinen Wert dadurch nicht eintrete.

Der für den konkreten Verkauf zwischen den Beteiligten vereinbarte Kaufpreis stelle daher auch nicht einen absoluten Wertansatz und Nachweis für einen tatsächlich geringeren gemeinen Wert, als den lt. Schätzungsgutachten dar. Nach den eingeholten Informationen sei der Verkauf ohne öffentliches Anbieten und ohne Einschaltung eines Immobilienmaklers erfolgt, was ein Anbot an einen größeren Interessentenkreis ausgeschlossen hätte. Die Verkäufersuche sei im Wege der „Mundpropaganda“ erfolgt und nach Medienberichten (xxxxxx) hätte die Verkäuferseite die Käuferseite bei einem Event angesprochen. Für den Verkauf an die Käufer sei auch ein für den Gastronomiebetrieb, an dem die Verkäuferseite offenbar auch noch nach dem Verkauf ein Interesse hat, ausgewogenes Konzept ausschlaggebend gewesen.

Nach dem Gesamtbild lägen im konkreten Ankauf im Ergebnis daher auch andere, als im gewöhnlichen Geschäftsverkehr maßgebende Umstände vor, sodass der vereinbarte Kaufpreis unter Abzug eines Wertes auch für das Inventar nicht als maßgeblich für die Bewertung nach dem gemeinen Wert gem. § 10 BewG und 4 GrEStG in der anzuwendenden Fassung geeignet sei.

Die einzig objektive Wertfeststellung für die gegenständliche Liegenschaft liege in Form des Gutachtens, mit einem ausgewiesenen Wert von 720 T€ vor. Dieses entspreche den Vorgaben des LBG und der Ö-Norm B 1802 und der Sachverständige hätte die Wahl der Wertermittlungsmethode begründet darstellt. Das Gutachten sei auch Beweis iSd § 166 BAO über den anzulegenden gemeinen Wert.

Wenn die Bf. — im Grunderwerbsteuerverfahren — die Bewertung des Gutachtens unter Berücksichtigung des Sachwerts ablehnt, so sei ihr außerdem zu entgegnen, dass sie selbst den Sachwert für die Aufteilung der Anschaffungskosten als maßgeblich zugrunde gelegt hat.

Aus vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass von der Bf. selbst aufgrund des Gutachtens nach dem Verhältnis der Sachwerte von Grund und Boden und Gebäude lt. Gutachten ein Anteil von 69,36 % auf das Gebäude aktiviert wurde.

Wenn die Bf. einerseits im Ertragssteuerverfahren den Sachwert des Gutachtens für maßgeblich erklärt und behandelt, im Grunderwerbsteuerverfahren den Wert der Liegenschaft aber allein nach einem Ertragswert im Gutachten beurteilt, sei das aus der Sicht der belangten Behörde inkonsistent und als widersprüchlich abzulehnen.

Für die Festsetzung der GrESt kommt zudem — selbst wenn man die Meinung vertreten würde, dass der gemeine Wert für die Liegenschaft hier allein aus dem Ankauf abzuleiten wäre, ein direkter Abzug eines Betrags für Inventar vom vereinbarten Gesamtkaufpreis nicht in Betracht.

Die Aufteilung des Gesamtpreises auf Grundstück und bewegliche Sachen sei nach folgenden Grundsätzen vorzunehmen: (entspr. *Arnold*, GrEStG, § 5, Rz. 57ff).

Der Gesamtpreis sei nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstücks zum Wert der beweglichen Sache steht (BFH 27. 10. 1954 II 70/54, BStBl III/369). Zwecks Aufteilung der Gesamtleistung seien die Werte einander gegenüberzustellen (VwGH 26. 2.1962, 961/61 und 28. 2. 1974, 25/73).

Ergeben sich bei der Ermittlung der auf die einzelnen Sachen entfallenden Werte Schwierigkeiten, so sei unter Umständen die Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Wege einer Schätzung nach § 184 Abs 1 BAO vorzunehmen (VwGH 9. 5. 1968, 1310/67).

Zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses seien Grundstücke und bewegliche Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten (VwGH 26. 2. 1962, 961/61, 29. 10. 1958, 1954/57, ferner OGH 24. 2. 1950 II 13/49 und BFH 2. 7. 1951 II 21/51, BStBl III/154). In den Fällen des § 12 BewG sind die Teilwerte zu Grunde zu legen (BFH 16. 4. 1958 I 128/57, BStBl III/280). Zur Schaffung einer vergleichbaren methodischen Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstücke und bewegliche Wirtschaftsgüter sei vom Teilwert auszugehen (VwGH 23. 2. 1989, 88/16/0105).

Im Falle, dass die Gegenleistung als maßgeblich für die Bemessung der Steuer erachtet werde, wäre der Gesamtkaufpreis daher aufzuteilen. Dabei wären die ausgewiesenen Werte zur Herstellung einer vergleichbaren Grundlage für die Aufteilung wie folgt anzusetzen:

Kaufpreis gesamt brutto: 650.550,00 Euro

Wert Liegenschaft lt. Gutachten / Sachwert (brutto)	893.281,00	94,96%
Bewegliche Sachen lt. Vorbringen / Sachwert (brutto)	47.400,00	5,04%
	940.681,00	

Aufteilung des Gesamtkaufpreises nach diesem Verhältnis:

94,96% von	650.550,00
5,04%	32.780,58

Daraus ergäbe sich eine anteilig auf die Liegenschaft entfallende Gegenleistung von 617.769,42 €.

In der **Stellungnahme vom 2.10.2018 führte die Bf. aus**, viele Makler böten unmittelbaren Nachbarn von zu verkaufenden Grundstücken diese zuerst an, da aufgrund eines persönlichen Interesses oftmals ein hoher Verkaufspreis erzielbar ist. Der bei diesem Verkauf erzielte Kaufpreis von brutto EUR 650.550,00 liegt über dem im Gutachten von Dr. S. R. vom 13.03.2014 in Höhe von EUR 551.987,92 ermittelten Ertragswert. Die Käuferseite hätte, da es sich bei vorliegendem Objekt um ein Ertragsobjekt handle, diesen zur Kaufpreisfindung herangezogen. Insgesamt wären am Objekt noch umfangreiche

Renovierungsarbeiten unter anderem auch zur Behebung von Baumängeln notwendig gewesen.

Auch in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 17.09.2018 des Wirtschaftstreuhänders Dr. N. L. werde angeführt, dass darauf geachtet wurde, den bestmöglichen Preis für die schwer verwertbare Immobilie zu erzielen und dass bei der Veräußerung keinerlei persönliche Umstände berücksichtigt wurden. Ein Naheverhältnis zwischen Käufern und Verkäufern bestehe nicht. Unter fremden Dritten seien Schenkungen nicht üblich und die Verkäuferin hätte den Käufern keinesfalls etwas geschenkt. Unterschwellig werde seitens der belangten Behörde eine Schwarzgeldzahlung unterstellt, wogegen sich die Bf. strengstens verwehre.

## 2. Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. 309/1987 unterliegt unter anderem ein Kaufvertrag der Grunderwerbsteuer, soweit er sich auf ein inländisches Grundstück bezieht.

§ 4 GrEStG 1987 idF BGBl I 36/2014 lautet:

*"(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.*

*(2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:*

*1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30 % des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:*

*a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.*

*2. Bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:*

*a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;*

*c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften;*

*d) bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.*

*3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:*

*a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;*

*b) beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.*

*4. Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Wert der Leistung des einen als auch vom Wert der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen."*

Die Absätze 1 Z 1 und 2 des § 5 GrEStG 1987, BGBl. 309/1987 lauten:

*"(1) Gegenleistung ist*

*1. bei einem Kauf*

*der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,*

*(2) Zur Gegenleistung gehören*

*1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,*

*2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten."*

§ 10 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) idF BGBl 148/1955 lautet:

*"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.*

*(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.*

*(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."*

### **3. Erwägungen**

Auf Grund des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, der Grunderwerbsteuer, soweit sich ein solcher Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht.

In § 4 GrEStG wird der Wert der Gegenleistung iSv § 5 GrEStG als Besteuerungsgrundsatz normiert, ausgenommen der in § 4 Abs. 2 GrEStG genannten Tatbestände.

Im Kaufvertrag vom 17.10.2014 wurde für Grundstück und Inventar ein Gesamtkaufpreis iHv € 650.500,00 vereinbart. Der belangten Behörde wurde von der Bf. ein Bewertungsgutachten über den Verkehrswert der vertragsgegenständlichen Liegenschaft zum 25.02.2014 übermittelt. Aus dem vom allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen Dr. S. R. erstellten Gutachten geht hervor, dass zum Stichtag 25.02.2014 der Verkehrswert der Liegenschaft EZ xx € 720.000,00 betragen hat.

Die belangte Behörde hat nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG idF BGBl I 36/2014 "... oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes", als Bemessungsgrundlage den gemeinen Wert herangezogen. Der gemeine Wert laut Gutachten vom 25.02.2014 beträgt EUR 720.000,00 und liegt daher über der Gegenleistung von EUR 650.550,00. Der Verkehrswert errechnet sich aus dem Durchschnittswert aus Sachwert (893.281,43 Euro) und Ertragswert (551.987,92 Euro) bei einer Gewichtung zwischen Sachwert und Ertragswert von 1:1.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Er ist vielmehr im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu zahlen ist. Es ist daher nicht maßgebend, was die vertragsschließenden Parteien als Kaufpreis bezeichnen, sondern was nach dem Inhalt des Vertrages der Käufer als Wert der Gegenleistung im maßgebenden Zeitpunkt des Erwerbsvorganges zu erbringen hat, was der Verkäufer also verlangen kann (vgl. zB VwGH 24.11.2011, 2010/16/0246).

Wie die belangte Behörde in der Stellungnahme vom 28.8.2018 zutreffend aufzeigte, ist der Gesamtpreis für das erworbene Grundstück und das bewegliche Inventar

nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstücks zum Wert der beweglichen Sachen steht. Zwecks Aufteilung der Gesamtleistung sind die Werte einander gegenüberzustellen. Dieses Verhältnis ist im weiteren Schritt mit dem Gesamtkaufpreis zu multiplizieren (vgl. *Arnold*, Grunderwerbsteuer, § 5 Tz 58f und die dazu zitierte Judikatur). Die von der belangten Behörde vorgenommene Kaufpreisaufteilung ist schlüssig und dieser wurde auch von der Bf. nicht ausdrücklich widersprochen.

Die für die Grunderwerbsteuerbemessung maßgebliche Gegenleistung ist daher die von der belangten Behörde ermittelte Gegenleistung in Höhe von 617.769,42 Euro.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 7. März 2007, G 54/06 ua, die Z 1 in § 1 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz sowie mit Erkenntnis vom 15. Juni 2007, G 23/07 ua, die Z 2 in § 1 Abs. 1 Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz mit Wirkung 31. Juli 2008 aufgehoben.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF. des Schenkungsmeldungsgesetzes (BGBl. I Nr. 85/2008) bildete bei teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Erwerben, wenn die Gegenleistung geringer war als das Dreifache des Einheitswertes, das Dreifache des Einheitswertes die Bemessungsgrundlage. War die Gegenleistung hingegen höher als das Dreifache des Einheitswertes, war die Steuer gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Mit § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014 wurde bei teils entgeltlichen, teils unentgeltlichen Erwerben anstatt des dreifachen Einheitswertes der gemeine Wert die Mindestbemessungsgrundlage.

Nach den Materialien zu § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014 (vgl. ErläutRV 101 BlgNR 25. GP 4) soll der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage darstellen, wenn eine Steuerberechnung mangels Vorliegen der Voraussetzungen nicht nach den Abs. 1 oder Abs. 2 Z 1 oder Z 2 erfolgen kann. Dieser Wert komme zB zur Anwendung, wenn eine Person außerhalb des Familienverbandes ein Grundstück erbt.

Gemeinsam ist diesen verschiedenen Fassungen des § 4 GrEStG 1987, dass nach Aufhebung der Tatbestände des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes durch den Verfassungsgerichtshof eine Mindestbemessungsgrundlage eingeführt wurde. In den in § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG idF BGBl. I 2014/36 angeführten Fällen ist die Steuer vom gemeinen Wert iS des § 10 Abs. 2 BewG 1955 zu berechnen. Dies ist zunächst der Fall, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist, wie etwa bei der reinen Schenkung oder bei der Ersitzung. Weiters ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung nicht zu ermitteln ist. Dabei reichen bloße Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Gegenleistung nicht aus. Es sind (zunächst) die Bestimmungen über die Schätzung anzuwenden. Schließlich ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung unter dem gemeinen Wert des Grundstücks gelegen ist. Wird ein Grundstück auf Grund konkreter persönlicher Umstände unter dem tatsächlich erzielbaren gemeinen Wert veräußert (zB Notverkauf), ist für Zwecke der Grunderwerbsteuer der höhere gemeine Wert heranzuziehen. Bei Erwerbsvorgängen zwischen Fremden

wird die vereinbarte Gegenleistung grundsätzlich dem gemeinen Wert entsprechen. Demgegenüber ist bei Erwerbsvorgängen zwischen Familienangehörigen, die nicht zum begünstigten Familienverband des § 7 Abs 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36 zählen, ein Fremdvergleich anzustellen (vgl. Fellner, Grunderwerbsteuer zu § 4 Tz. 1e unter Hinweis auf BMF vom 11. November 2014, 010206/0101-VI/5/2014).

Im gegenständlichen Fall erfolgte ein entgeltlicher Grundstückserwerb. Somit ist grundsätzlich die Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen.

Soweit die belangte Behörde den im Bewertungsgutachten über den Verkehrswert der Liegenschaft zum Bewertungsstichtag vom 25.2.2014 ermittelten Verkehrswert dem Wert der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer vorzieht, ist zu bedenken, dass im gegenständlichen Fall ein Veräußerungsvorgang zwischen Fremden vorliegt und keine Anhaltspunkte für einen Notverkauf gegeben sind. Zudem liegt die nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise ermittelte Gegenleistung zwischen dem Ertragswert und dem Sachwert des Grundstückes. Die Feststellung des Verkehrswertes (gemeinen Wertes) als Mittelwert zwischen Ertragswert und Sachwert ist nach den überzeugenden Ausführungen des vom Gericht bestellten Sachverständigen überholt. Zudem erscheint die Argumentation der Bf. als schlüssig, dass bei Ertragsobjekten dem Ertragswert bei der Ermittlung des gemeinen Wertes ein höheres Gewicht beizumessen ist als dem Sachwert. Nach Auffassung des Gerichtes besteht daher kein Anlass zur Anwendung des § 4 Abs. 2 Z. 3 GrEStG idF des BGBl I 36/2014, zumal eine Gegenleistung vorliegt und diese auch nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten angemessen ist.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im gegenständlichen Fall liegt zur Auslegung des § 4 Abs 2 Z 3 GrEStG 1987 idF BGBl. I 36/2014 noch keine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vor, sodass die Revision zulässig ist.



Linz, am 15. Jänner 2019