



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der G- AG, Adresse, vertreten durch die KPMG Alpen-Treuhand GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, vom 12. Februar 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 9. Jänner 2007 betreffend

1. Einheitswert des Grundbesitzes (Geschäftsgrundstück) Adresse2, EZ 00 u.a., Grundstücksnummer 1/1 u.a., zum 1. Jänner 2004 (Wertfortschreibung gem. § 21 Abs. 1 Z. 1 BewG)
2. Grundsteuermessbetrag zum 1. Jänner 2004 (Fortschreibungsveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Für den angeführten Grundbesitz wird der Einheitswert zum 1. Jänner 2004 in Höhe von 30.500 Euro und der gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhte Einheitswert in Höhe von 41.100 Euro festgestellt.

Der Grundsteuermessbetrag zum 1. Jänner 2004 wird in Höhe von 78,55 Euro festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerberin (Bw) wurde aufgrund des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 24.6. 2002 Eigentümerin zahlreicher Liegenschaften, darunter auch der berufungsgegenständlichen Liegenschaft Adresse2, EZ 00 u.a, KG W, Grundbuch L.

In einem Aktenvermerk vom 5. Mai 2003 hielt das Finanzamt fest, dass es sich bei den übergebenen Liegenschaften nach wie vor um Grundbesitz handle, der (vom Eigentümer) für Zwecke einer Krankenanstalt im Sinne des § 2 Z. 8 GrStG benutzt werde.

Auf der berufungsgegenständlichen Liegenschaft wurden nach dem Eigentumserwerb umfangreiche Baumaßnahmen durchgeführt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 3. September 2004 forderte das Finanzamt die Bw auf, betreffend die vom Magistrat der Stadt L übermittelte Benützungsbewilligung u.a. bekanntzugeben, ob Räumlichkeiten als Buffet, Geschäfte oder Wohnungen weitervermietet würden.

Sie wurde weiter aufgefordert, eine Aufstellung über die gesamte nutzbare Fläche und über die gesamten Flächen beizulegen sowie die nutzbare Fläche und den umbauten Raum der Räumlichkeiten anzugeben, die nicht dem Krankenhaus dienen. Außerdem wurde die Bw aufgefordert, für die errichteten Tief- oder Parkgaragen eine eigene Baubeschreibung (Formular BG 30) auszufüllen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 6. Dezember 2004 übermittelte die Bw eine Baubeschreibung mit den Bruttogeschoßflächen aller Gebäude, einschließlich der inzwischen abgebrochenen Gebäude und auch der neu errichteten Gebäude. Als gewerblich genutzte Bereiche wurden die Flächen und Kubaturen eines Friseurs, einer Bank und einer Cafeteria angegeben.

Mit **Feststellungsbescheid** vom 9. Jänner 2007 nahm das Finanzamt Linz hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Liegenschaft zum 1. Jänner 2004 eine Wertfortschreibung nach § 21 Abs. 1 Z 1 BewG vor und stellte den Einheitswert in Höhe von 1.375.700 Euro und den gemäß AbgÄG 1982 um 35% erhöhten Einheitswert in Höhe von 1.857.100 Euro fest.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass die Fortschreibung erforderlich war, weil ein Neubau errichtet wurde und dass die grundsteuerbefreiten Gebäude(teile) im festgestellten Einheitswert nicht erfasst wurden.

Als nicht grundsteuerbefreite Gebäudeteile wurden neben den Flächen bzw. den Kubaturen des Friseurs, der Bank und der Cafeteria auch die Garagen mit ihren Kubaturen und dem anteiligen Bodenwert erfasst.

Gegen diesen Einheitswertbescheid und den Grundsteuermessbescheid zum 1. Jänner 2004 vom 9. Jänner 2007 er hob die Bw durch ihre Vertreterin fristgerecht **Berufung** und beantragte, die angefochtenen Bescheide unter Berücksichtigung der Berufung neu zu erlassen.

Die Bw vertrat die Ansicht, dass die in die Berechnung des Einheitswertes einbezogenen Grundstücksflächen der Garage West und der Garage Ost unter die Grundsteuerbefreiung des § 2 Z. 8 GrStG fallen würden und daher nicht in den festgestellten Einheitswert miteinzubeziehen seien. § 2 Z. 8 GrStG befreie Grundbesitz, der für Zwecke einer Krankenanstalt

gemäß §§ 1 und 2 des KAG, BGBl. Nr. 1/1957, benutzt werde, von der Grundsteuer, wenn die Krankenanstalt gemäß §§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, als gemeinnützig anzusehen sei. Die Bw- AG, in die 15 Krankenanstalten des Landes eingebracht worden seien, sei als gemeinnützige Krankenanstalt im Sinne §§ 1 und 2 des KAG zu qualifizieren.

Der Verwaltungsgerichtshof habe bereits in seinem Erkenntnis 92/17/0020 vom 30.4.1993 betreffend Parkflächen, die zum Betrieb eines Flughafens gehörend anzusehen seien, ausgeführt, dass man nicht von vornherein davon ausgehen könne, dass gesetzlich nicht zwingend vorgeschriebene Parkplätze nicht auch dem Betrieb eines Flughafens dienten. Der Betrieb des Flughafens sei als umfassende Verkehrseinrichtung mit seinen Aufgaben in den Bereichen des nationalen und internationalen Verkehrs zu sehen. Bei den nach luftfahrtrechtlichen Vorschriften nicht vorgesehenen Einrichtungen und Anlagen müsse nach der allgemeinen Verkehrsauffassung geprüft werden, ob diese Einrichtungen objektiv geeignet seien, dem Betrieb des Flughafens unmittelbar zu dienen, und auch tatsächlich dienten. Dabei sei darauf zu achten, welche Einrichtungen für den Betrieb eines derartigen Unternehmens nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als erforderlich angesehen werden müssten.

Diesen Grundsätzen folgend seien nach der allgemeinen Verkehrsauffassung Parkflächen sowohl für Mitarbeiter als auch Patienten und Besucher für den Betrieb eines Krankenhauses erforderlich, da im städtischen Gebiet das Platzangebot idR beschränkt sei. Für die Mitarbeiter sei es einerseits nötig, für die Gewährleistung eines pünktlichen Dienstbeginnes sowie die Erfüllung der Rufbereitschaft, eine geeignete Parkmöglichkeit einzurichten (VwGH 18.9.2003, 2003/16/0068), andererseits wäre es für die Mitarbeiter unmöglich, für ihre Fahrzeuge in den umliegenden Straßenzügen Platz zu finden bzw. in Kurzparkzonen zu parken und nach Ablauf der Parkzeit umzuparken. Dasselbe gelte für Patienten, die für Operationen ins Krankenhaus kämen. Weiters sei es nach der allgemeinen Verkehrsauffassung üblich, dass Krankenhäuser für die Besucher ihrer Patienten Parkmöglichkeiten bereit stellen. Da die Besuche nach der allgemeinen Verkehrsauffassung typisch und üblich für Krankenanstalten seien und die Besuche auch zur Genesung der Patienten beitragen, sei es aus Rücksicht auf die Park- und Ruhebedürfnisse der Anrainer sowie das beschränkte Platzangebot im städtischen Gebiet geboten, dass Krankenanstalten für ihre Besucher Parkmöglichkeiten bereit stellten. Die Parkflächen würden somit gem. § 2 Z. 8 GrStG für Zwecke der Krankenanstalt genutzt. In dem erwähnten Urteil werde ebenfalls ausgeführt, dass es keinen Unterschied für die Subsumption unter § 2 Z. 8 GrStG machen könne, wenn diese Parkflächen gebührenpflichtig zur Verfügung gestellt würden.

Aufgrund der Neuberechnung des Einheitswertes ergebe sich auch eine Neuberechnung des Grundsteuermessbetrages.

Auf den **Ergänzungsvorhalt** des Finanzamtes vom 26. Februar 2007 gab die Bw bekannt, dass Betreiberin des gebührenpflichtigen Parkplatzes die W-Klinik (Rechtsträgerin die Bw) sei. Ihr würden auch die eingehobenen Parkgebühren zufließen. Ein Pachtvertrag sei nicht abgeschlossen worden. Grundsätzlich gebe es keine abgegrenzten Parkbereiche, die nur dem Personal vorbehalten seien, ausgenommen die Tiefgarage T2, welche ausschließlich dem Personal zur Verfügung stehe. Der Benutzerkreis der Tiefgarage T 1 teile sich auf die Benutzergruppen Mitarbeiter zu Besucher im Verhältnis 55 (73,33%) zu 20 (26,67%) auf.

Mit Vorlagebericht vom 12. Juli 2007 legte das Finanzamt Linz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

In einem Aktenvermerk wurde vom Finanzamt zur gegenständlichen Berufung folgendes festgehalten:

„Gemäß § 2 Abs. 8 Grundsteuergesetz ist keine Grundsteuer zu entrichten für Grundbesitz, der für Zwecke einer Krankenanstalt gemäß §§ 1 und 2 des Krankenanstaltengesetzes, BGBl. Nr. 1/1957, benutzt wird, wenn die Krankenanstalt gemäß §§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, als gemeinnützig anzusehen ist. Z. 7 lit. a zweiter Satz gilt entsprechend. Grundsätzliche Voraussetzung für eine Grundsteuerbefreiung im Sinne der §§ 2 ist es, dass der Grundbesitz im Eigentum eines der o.a. Rechtsgebilde steht und von diesem für die bezeichneten Zwecke **unmittelbar** benutzt wird. Bei der gegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein Krankenhaus, bei dem im Untergeschoß eines Traktes Parkplätze gegen Gebühr an Besucher des Spitals vermietet werden. Die Parkplätze werden auch von den Bediensteten des Spitals genutzt (laut eigener Kenntnis aus diversen Krankenhausbesuchen kein abgegrenzter Teil – siehe auch Fotos der Garageneinfahrten). Nun ist das Zurverfügungstellen von Parkplätzen keine unmittelbare Benützung für Zwecke einer Krankenanstalt. Das Abstellen von PKW's findet auch an vielen anderen Orten statt, wo sich nicht einmal ein Krankenhaus in Reichweite befindet. Dass Parkflächen für den Betrieb eines Krankenhauses nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als erforderlich angesehen werden müssen, wie in der Berufung unter Hinweis auf das Erkenntnis vom 30.4.1993, ZI. 92/17/0020, angeführt wird, ist nicht zutreffend, da ein Großteil der I Krankenhäuser, bei denen im städtischen Bereich das Platzangebot noch viel knapper ist (BS, BB, Krankenhaus der E, D-KH etc.) keine Parkmöglichkeiten für die Patienten bzw. deren Besucher bereitstellen. Dass Patienten, die zur Operation kommen, eine derartige Parkmöglichkeit nutzen, entspricht bei den nicht gerade niedrigen Tarifen (€ 2 pro Stunde) nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, zumal das Krankenhaus durch die Autobuslinien 1 und 2 der L AG verkehrsmäßig gut erschlossen ist.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach [§ 2 Z. 8 Grundsteuergesetz 1955](#) (GrStG 1955) ist keine Grundsteuer zu entrichten für Grundbesitz, der für Zwecke einer Krankenanstalt gemäß §§ 1 und 2 des Krankenanstaltengesetzes, BGBl. Nr. 1/1957, benutzt wird, wenn die Krankenanstalt gemäß §§ 34 bis 36 der Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961, als gemeinnützig anzusehen ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrStG 1955 tritt die Befreiung nur ein, wenn der Steuergegenstand für die in den §§ 2 und 3 bezeichneten Zwecke unmittelbar benutzt wird.

Bei der berufungsgegenständlichen Liegenschaft handelt es sich um ein Krankenhaus, für welches nach § 2 Z. 8 GrStG 1955 keine Grundsteuer zu entrichten ist. Unstrittig ist, dass jene Gebäudeteile und Grundstücksflächen, welche gewerblichen Zwecken dienen (Friseur, Bank und Cafeteria) grundsteuerpflichtig sind. Strittig ist ausschließlich, ob die Garagen, welche als Parkplatz sowohl für die Bediensteten des Krankenhauses als auch für Besucher benutzt werden, von der Grundsteuerbefreiung des § 2 Z. 8 GrStG 1955 mitumfasst sind. Nach dem Gesetz ist dabei entscheidend, ob die Benützung von gebührenpflichtigen Garagen für Besucher und Bedienstete des Krankenhauses in unmittelbaren Zusammenhang mit den Zwecken der Krankenanstalt steht.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dient eine für die Dienstnehmer einer Krankenanstalt errichtete Garage unmittelbar den Zwecken der Krankenanstalt (s. VwGH vom 18.9.2003, Zl. [2003/16/0068](#)). Im Einzelnen führte der Gerichtshof aus, dass es sich bei der Bereitstellung von Garagenplätzen für das Personal einer Krankenanstalt um eine zeitgemäße Einrichtung handelt, die schon deshalb, weil sie den jeweils pünktlichen Dienstbeginn erleichtert, nicht allein den Interessen der Dienstnehmer dient, sondern auch unmittelbar den Zwecken der Krankenanstalt, und zwar wegen der Wichtigkeit des pünktlichen Dienstbeginnes insbesondere auch außerhalb der Erfüllung der sog. Rufbereitschaft.

Damit ist hinsichtlich der Benützung des Grundstückes als Parkplatz für die Bediensteten des Krankenhauses klargestellt, dass der unmittelbare Zusammenhang zwischen Grundstück und den Zwecken der Krankenanstalt jedenfalls anzunehmen ist.

Aber auch hinsichtlich der Benützung des Grundstückes als Parkplatz für Besucher kann nicht von vornherein gesagt werden, dass das Zurfügungstellen eines (gebührenpflichtigen) Parkplatzes nur den Interessen der Besucher, nicht aber auch den Zwecken der Krankenanstalt dient. Auch eine gute Anbindung an öffentliche Verkehrsmittel ändert nichts an der Tatsache, dass viele Krankenhausbesucher mit dem Auto kommen. Der Einzugsbereich des Krankenhauses geht weit über das Liniennetz der städtischen Verkehrslinien hinaus, sodass die Anreise mit dem Auto nicht nur in der Bequemlichkeit und in der Zeitersparnis begründet ist.

In vielen Fällen ist das Auto das einzige Verkehrsmittel, mit welchem das Krankenhaus in angemessener Zeit erreicht werden kann. Dies gilt insbesondere für alte und kranke Menschen, für die eine Anreise mit öffentlichen Verkehrsmitteln oft unzumutbar ist. Es ist zwar richtig, dass kaum ein Patient selbst ins Krankenhaus zu einer Operation fahren wird und dafür zwei Euro Parkgebühr pro Stunde entrichten wird. Es entspricht aber ebenso der Lebenserfahrung, dass viele Patienten von ihren Angehörigen mit dem Auto ins Krankenhaus gebracht werden oder von dort abgeholt werden. Für diese Menschen ist ein Parkplatz in der unmittelbaren Nähe des Krankenhauses ebenso wichtig wie für die Dienstnehmer des Krankenhauses, welche rechtzeitig zum Dienstbeginn erscheinen müssen. In diesem Sinne dient die Erreichbarkeit mit dem Auto (und dazu gehören auch Parkplätze in zumutbarer Nähe) auch den Zwecken der Krankenanstalt. Der unmittelbare (nicht nur mittelbare) Zusammenhang mit den Zwecken der Krankenanstalt lässt sich dabei nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus dem zitierten VwGH-Erkenntnis vom 18.9.2003, ZI. 2003/16/0068, ableiten.

Aus den angeführten Gründen war der Berufung Folge zu geben und der Einheitswert neu zu berechnen.

Die Neuberechnung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2004 ist dem Anhang zu entnehmen. Aufgrund dieses neu errechneten Einheitswertes ergibt sich zum 1. Jänner 2004 ein Grundsteuermessbetrag in Höhe von 78,55 Euro.

Linz, am 28.September 2011

Anhang:

Neuberechnung des Einheitswertes zum 1. Jänner 2004 (wie im angefochtenen Bescheid wurden nur jene Gebäudeteile und anteilige Grundstücksflächen bewertet, die grundsteuerpflichtig sind):

Gebäude(teil)	Baujahr	umbauter Raum	Bauklasse	Durchschnittspreis € pro m ³	AfA jährl.%	Restwert %	Gebäu dewert in €
Friseur	2003	79,5	08.04/05	33,4295	1,3	100	2.790,52
Bank	2003	335,3	08.04/05	33,4295	1,3	100	11.769,35
Cafeteria	2003	585,7	08.04/05	33,4295	1,3	100	20.558,63
Gebäu dewert (Summe)							35.118,50
Bodenwert bis zum Zehnfachen der bebauten Fläche: 345m ² zu je 21,8018 €							7.521,6210
Kürzung gem. § 53(2)							-1.880,4052
Kürzung gem. § 53 Abs.7 lit. b 25%							-10.189,9289
Ergibt einen Wert von							30.569,7869
Einheitswert (ger. gem. § 25 BewG)							30.500
Erhöhter Einheitswert (ger. Gem. § 25 BewG)							41.100