

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache des Vereins "V., vertreten durch X, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 16.01.2012, Steuernummer, betreffend Abweisung des Antrages vom 10.08.2011 um Grundsteuerbefreiung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **1. Sachverhalt**

Am 10. August 2011 stellte der „Verein V“, den Antrag auf Befreiung von der Grundsteuer gemäß § 2 Z 3 lit. b GrStG iVm § 3 Abs. 1 Z 3 lit. a GrStG. Der Verein begründete, gemäß seinen Statuten (siehe Beilage A) handle es sich beim „Verein V-“ um einen mildtätigen Verein. Diese mildtätige Tätigkeit sei auch seitens des Finanzamtes im Rahmen des Spendenbegünstigungsbescheides für mildtätige Einrichtungen gemäß § 4a Z 3 und 4 EStG dem Verein Wohnen zuerkannt worden.

§ 2 Grundsteuergesetz 1955 regle im Absatz 3, dass Grundbesitz, der einer inländischen Personenvereinigung, die nach Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar mildtätigen oder mildtätigen und gemeinnützigen Zwecken diene – wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt werde – von der Grundsteuer befreit sei.

Weiters regle der § 3 die Steuerpflicht bei Benutzung zu Wohnzwecken. Grundsätzlich wäre solch ein Grundbesitz grundsteuerpflichtig. In Z 3 finde sich jedoch eine Bestimmung, die für dieses Ansuchen maßgeblich sei. Keine Grundsteuer sei demnach zu entrichten für Wohnräume hilfsbedürftiger Personen in den Gebäuden, für die wegen Benutzung für mildtätige Zwecke gem. § 2 keine Grundsteuer zu entrichten sei. Der Verein erbringe seine mildtätige Tätigkeit in den oben angeführten Objekten und stelle dabei Wohnraum in Form von Übergangswohnungen zu diesem Zweck zur Verfügung.

Gemäß § 21 (2) erster Satz GrStG habe eine Fortschreibungsveranlagung dann zu erfolgen, wenn der Grund für eine Befreiung von der Grundsteuer für den ganzen Steuergegenstand eintrete. Gemäß § 21 (3) GrStG gelte die Fortschreibungsveranlagung in den Fällen des Abs. 2 erster Satz von dem Kalenderjahr an, das dem Eintritt des Steuerbefreiungsgrundes folge.

Bei dem angeführten Objekt (den Objekten) liege der Grund für die Steuerbefreiung bereits ab dem Kauf vor, es werde daher ersucht, die Steuerbefreiung rückwirkend zu gewähren und Fortschreibungsveranlagungen innerhalb der Bemessungsverjährungsfrist auch für abgelaufene Jahre vorzunehmen.

Vorgelegt wurden die Statuten vom 10.11.2009, sowie der Spendenbegünstigungsbescheid vom 25.08.2010.

## **2. Verfahren vor dem Finanzamt**

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2012 wies das Finanzamt den Antrag vom 10.08.2011 mit folgender Begründung ab:

*„Im Wohnhaus x befinden sich nach dem Umbau insgesamt 6 Wohnungen (nutzbare Flächen zwischen ca 31 m<sup>2</sup> und ca 70 m<sup>2</sup>). Die Wohnungen bestehen jeweils aus Vor/Bad/WC/Küche/Zimmer(n). Es handelt sich daher um Wohnungen und nicht nur um Wohnräume. Nach § 3 GrStG gilt der Grundsatz, dass Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, stets steuerpflichtig ist. Eine Grundsteuerbefreiung ist nur für Wohnräume, aber nicht für Wohnungen zulässig. Das Vorhandensein einer eigenen Küche oder Kochnische ist in der Regel als Voraussetzung anzusehen, dass eine Wohnung vorliegt.*

*Da die Grundsteuerbefreiung jedoch ausschließlich auf Wohnräume (Gemeinschaftliches Wohnen) eingeschränkt ist, sind die Voraussetzungen für eine Befreiung im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Die Tatsache, dass der Grundbesitz für mildtätige Zwecke im Sinne des § 37 BAO genutzt wird, ist allein nicht ausreichend für die Befreiung von der Grundsteuer.*

*Die zweite Voraussetzung (§ 3 Abs. 1 Zi 3 GrStG), dass es sich um die Wohnräume hilfsbedürftiger Personen in den Gebäuden, für die wegen Benützung für mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist, handelt, ist im gegenständlichen Fall jedoch nicht erfüllt, da es sich wie oben ausgeführt nicht nur um Wohnräume, sondern um Wohnungen, die eine selbstständige Haushaltsführung zulassen, handelt ."*

Fristgerecht wurde Berufung (nunmehr Beschwerde) eingebracht, wobei der Berufungswerber, nunmehr Beschwerdeführer (Bf.), folgendes vorbringt:

*"Gemäß der einschlägigen Bestimmung in § 2 GrStG ist keine Grundsteuer zu entrichten für Grundbesitz einer mildtätigen Personenvereinigung, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird. In § 3 (1) GrStG wird zwar festgehalten, dass Grundbesitz der Wohnzwecken dient, nicht als für einen nach § 2 begünstigten Zweck benutzt anzusehen ist; in der Ziffer 3 dieses Paragraphen wird jedoch eine Ausnahme für Wohnräume von hilfsbedürftigen Personen in Gebäuden, für die keine*

Grundsteuer zu entrichten ist, gemacht. Nun befinden sich im Wohnhaus x. zwar sechs (Übergangs-)Wohnungen für Klienten des Vereins, das Finanzamt vermeint aber, eine Grundsteuerbefreiung wäre für Wohnungen nicht möglich, sondern nur für Wohnräume.

Dabei übersieht die Behörde unseres Erachtens, die Begriffe „Wohnraum“ und „Wohnung“ nach ihrem Wortsinn auszulegen und interpretiert das Gesetz in einer nicht nachvollziehbaren Weise. In der Begründung des bekämpften Bescheides werden die Begriffe „Wohnraum“ und „Wohnung“ als einander ausschließend gesehen, das heißt, mehrere zusammenhängende Räume könnten entweder einen Wohnraum **oder** eine Wohnung darstellen. Unserer Ansicht nach jedoch ist Wohnraum jeder Raum, der zum Wohnen geeignet ist.

Das Baulexikon unter [www.hausbau.net](http://www.hausbau.net) definiert Wohnraum wie folgt: „...ist jeder zum Wohnen, Schlafen, Essen, Kochen und zur sonstigen privaten Nutzung bestimmter Raum im Inneren eines Gebäudes...“. Das NÖ Baurecht kennt den Begriff „Wohnraum“ überhaupt nicht. Die NÖ Bauordnung 1996 definiert im § 4 lediglich Aufenthaltsräume, das sind Räume, welche zum ständigen oder längeren Aufenthalt von Personen bestimmt sind. Die NÖ Bautechnikverordnung 1997 verwendet in § 105 den Begriff „Aufenthaltsräume zum Wohnen“. Eine Interpretation des Begriffes „Wohnraum“ findet sich im NÖ Raumordnungsgesetz 1976. In § 1 dieses Gesetzes geht es um die bestmögliche Nutzung und Sicherung des Lebensraumes, Teil dieses Lebensraumes ist auch der Wohnraum, im Sinn von „Wohnraum für die Bevölkerung schaffen“. Dieser Wohnraum wird laut § 16 des NÖROG in Wohngebieten, die für Wohngebäude bestimmt sind, geschaffen.

Wohnraum ist somit als Oberbegriff zu sehen, unter den verschiedene Varianten wie zum Beispiel Wohnungen, Einfamilienhäuser, Heime etc. subsumiert werden können. Keinesfalls kann unter Wohnraum ein nur für gemeinschaftliches Wohnen geeigneter Raum verstanden werden, wie dies im zweiten Absatz der Bescheidbegründung behauptet wird. Auch die im ersten Absatz der Begründung angeführte Ansicht, die Grundsteuerbefreiung wäre nicht für Wohnungen zulässig, ist dem Wortlaut des Gesetzes nicht zu entnehmen. Möglicherweise wurde in der Begründung auf die Bestimmung des § 5 (2) deutsches Grundsteuergesetz Bezug genommen, wonach Wohnungen stets steuerpflichtig sind, auch wenn die Voraussetzungen für eine Befreiung vorliegen. Eine entsprechende Bestimmung fehlt aber dem österreichischen Grundsteuergesetz und wurde diese Bestimmung in das deutsche Grundsteuergesetz erst mit dem Gesetz aus dem Jahr 1973 aufgenommen. Dem deutschen Grundsteuergesetz 1951 fehlte eine derartige Bestimmung. Das österreichische Grundsteuergesetz stammt aus dem Jahr 1955 und hat, obwohl in weiten Bereichen gleichlautend mit dem deutschen Gesetz, die zitierte Änderung im Jahr 1973 offenbar wohlüberlegt nicht übernommen.

Wir sind der Ansicht, die im Haus x. befindlichen Übergangswohnungen sind als Wohnräume für hilfsbedürftige Personen anzusehen, für die wegen der Benutzung für

*mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist. Daher beantragen wir für das genannte Objekt die Grundsteuerbefreiung gemäß § 2 GrStG zu gewähren. "*

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16.05.2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, wobei es wie folgt umfangreich begründete:

*"Gemäß § 2 Z 3 lit b Grundsteuergesetz 1955 (GrStG) ist keine Grundsteuer zu entrichten für den 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 für mildtätige Zwecke benutzt wird.*

*Gemäß § 3 Abs. 1 GrStG ist Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, nicht als für einen der nach § 2 GrStG begünstigten Zwecke benutzt anzusehen; dies gilt auch für die zugehörigen Hofräume und Hausgärten. Ausgenommen davon ist der unter § 3 Abs 1 Z 1 bis 6 bezeichnete Grundbesitz.*

*Nach § 3 Z 3 lit. a GrStG ist unter der weiteren Voraussetzung des § 2 GrStG keine Grundsteuer zu entrichten für Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen in den Gebäuden, für die wegen Benutzung für mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist.*

*§ 3 Abs 2 GrStG bestimmt, dass gemeinschaftliche Speiseräume und sonstige gemeinschaftliche Aufenthaltsräume sowie Empfangsräume den in Abs. 1 bezeichnete Räumen gleichgestellt sind.*

*Im gegenständlichen Fall steht unstrittig fest, dass es sich den Grundrissen nach um sechs selbständige Wohnungen handelt, die jeweils die Führung eines eigenen Haushalts zulassen. Jede Einheit enthält zumindest einen Wohnschlafraum mit Kochnische, einen Vorraum und ein Bad mit WC.*

*Die Bestimmung des § 3 GrStG ist so auszulegen, dass Wohnungen einschließlich ihrer zugehörigen Hofräume und Hausgärten grundsätzlich steuerpflichtig sind. Ausdrückliche Ausnahmen für Wohnungen enthalten nur die Z 1 und die Z 6 leg. cit., wo entweder wörtlich von Kasernenwohnungen die Rede ist oder in der Z 6 vom Grundbesitz eines fremden Staates, der den Wohnzwecken der Beamten und Angestellten der fremden Vertretung dient.*

*Seit der Grundsteuernovelle 1979 wird nicht mehr verlangt, dass Wohnräume gemeinschaftlich genutzt werden müssen, sondern es wurden auch Gebäude mit Einzelwohnräumen befreit, soweit sie im Rahmen eines gemeinsamen Verbandes bestehen. Das ist bei Einzelwohnungen, die eine von den übrigen Mitbewohnern getrennte Haushaltsführung zulassen, jedoch ausgeschlossen.*

*Die in der Berufungsschrift vertretene extensive Interpretation, wonach in allen Tatbeständen des § 3 GrStG, wo der Ausdruck „Wohnräume“ verwendet wird, auch Wohnungen grundsteuerbefreit seien, verkennt den systematischen Zusammenhang mit*

*der Grundsatzbestimmung des ersten Satzes des § 3 Abs 1 GrStG, wonach Grundbesitz, der Wohnzwecken dient, nicht als für einen begünstigten Zweck benutzt anzusehen ist. Diese ausdehnende Interpretation hätte zur Folge, dass neben Ziffern 1 und 6 auch im Anwendungsbereich der Ziffern 2 bis 4 Wohnungen befreit wären. Damit wäre aber die grundsätzliche Steuerpflicht bei Benutzung zu Wohnzwecken in ihr Gegenteil verkehrt; eine Grundsteuerpflicht bestünde nur bei Wohnungen iSd Z 5. Eine solche Auslegung würde den Anwendungsbereich des Grundsatzes im ersten Satz des § 3 Abs 1 GrStG erheblich einschränken.*

*Ein Auslegungsergebnis, das dem Gesetzgeber eine so weitreichende Reduktion der grundsätzlichen Steuerpflicht des zu Wohnzwecken benutzten Grundbesitzes unterstellt, ist abzulehnen: Dem Gesetzgeber von 1979 darf keine planwidrige Ausdehnung einer Ausnahmebestimmung unterstellt werden, wenn die Grundsatzbestimmung die generelle Grundsteuerpflicht von Wohnungen anordnet. Der Anwendungsbereich des Begriffes „Wohnräume“ in den Ziffern 2 bis 5 des § 3 GrStG ist daher auf Aufenthaltsräume zu reduzieren, die nicht zugleich eine selbständige Wohnung darstellen. Seit der Grundsteuergesetznovelle 1979 ist es für die Befreiung nach § 3 Z 4 lit. a und b GrStG nicht mehr erforderlich, dass es sich um gemeinschaftliche Wohnräume handeln muss. Die zunehmende Schaffung von Einzelräumen in modernen Schüler- und Studentenheimen machte eine Anpassung dieser Bestimmung erforderlich. Diese Ausdehnung der Befreiung ab dem 1.1.1980 bedeutet nach der Absicht des Gesetzgebers nicht, dass damit auch Wohnzwecke ohne Gemeinschaftscharakter, also individuelle, von der Gemeinschaft losgelöste Wohnungen, von der Grundsteuer zu befreien sind (vgl. Fiala-Rupp, Grundsteuergesetz, Eisenstadt 1983, S 15 und S 20; Rupp, Vermögensbesteuerung, Wien 1981, S 98f).*

*Ins Leere geht auch der Hinweis auf die NÖ Bauordnung 1996 und die NÖ Bautechnikverordnung 1997. Beides sind Landesgesetze. Beim GrStG handelt es sich um ein Bundesgesetz. Im Unterschied zu einem Landesgesetz sind die darin enthaltenen Begriffe bundesweit einheitlich zu verstehen. Der in § 3 GrStG verwendete Begriff „Grundbesitz“ wird im § 1 Abs 1 GrStG selbst definiert.*

*Die gegenständliche Berufung ist daher abzuweisen."*

### **3. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

#### **3.1 Übergang der Zuständigkeit vom UFS auf das BFG**

Da die gegenständliche Berufung am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig war, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

#### **3.2 Erwägungen**

Nach § 1 Abs. 1 des Grundsteuergesetzes 1955 (GrStG) unterliegt der inländische Grundbesitz der Grundsteuer.

§ 2 Z. 3 lit. b GrStG bestimmt, dass für 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, keine Grundsteuer zu entrichten ist, wenn der Grundbesitz vom Eigentümer für mildtätige Zwecke benutzt wird.

§ 3 Abs. 1 Z. 3 lit. a GrStG nimmt ausdrücklich die Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen in den Gebäuden, für die wegen Benutzung für mildtätige Zwecke keine Grundsteuer zu entrichten ist, von der nach § 3 Abs. 1 GrStG generell bestehenden Grundsteuerpflicht bei Benutzung zu Wohnzwecken aus.

Die Abgabenbehörde hat nun in ihrer Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt, dass in vorliegendem Fall sechs selbständige Wohnungen vorliegen ( unbestritten) , was die Anwendung der genannten Befreiungsbestimmung aus den vorangeführten Gründen hindere.

Der Verwaltungsgerichtshof hat etwa im Erkenntnis vom 18.02.1983, 81/17/0045, zu § 3 Abs. 1 Z 4 lit. b GrStG ausgeführt, dass "gemeinschaftliche Wohnräume" iSd § 3 Abs. 1 Z 4 lit. b GrStG idF vor der Grundsteuergesetz-Novelle 1979, BGBl 556, nur solche sind, die den Schülern bzw. Studenten die Ausübung nicht aller für das Wohnen typischer Teilfunktionen in Einzelwohnungen gestatten. Ähnlich VwGH vom 09.08.2001, 2000/16/0698, *nach* der Grundsteuergesetz-Novelle 1979, wobei hier schon grundsätzlich aus formellen Gründen die Grundsteuerbefreiung zu versagen war. Im Falle dieses Erkenntnisses, 2000/16/0698, hatte der BM für Finanzen die erforderliche Anerkennung nicht erteilt, da es mit Rücksicht darauf, dass sich in dem Studentenheim nicht, "*Wohnräume für Studenten*" befänden, sondern selbständige Wohnungen (es liege ein Studentenwohnhaus vor), ohnehin auch an den "übrigen Befreiungsvoraussetzungen" fehle.

Geht man davon aus, dass ein unbestimmter Gesetzesbegriff innerhalb ein und desselben Gesetzes identisch auszulegen ist, kommt man in Analogie zu dem Schluss, dass der Begriff der "*Wohnräume der hilfsbedürftigen Personen*" (iSd § 3 Abs. 1 Z. 3 lit. a GrStG) analog der "*Wohnräume für Schüler, Zöglinge, Lehrlinge oder Kinder*" (iSd § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a und b GrStGb) bzw. im zitierten Fall Studenten, zu verstehen ist.

Im Übrigen wird auf die ausführliche Begründung in der Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

#### **4. Zulässigkeit der Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die getroffene Entscheidung nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht. Die getroffene Entscheidung entspricht der Judikatur des VwGH (vgl. zB. VwGH 18.02.1983, 81/17/0045; VwGH 09.08.2001, 2000/16/0698).

Wien, am 9. Februar 2015