

TE Vwgh Erkenntnis 2024/10/24 Ro 2022/16/0023

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 24.10.2024

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/06 Verkehrsteuern

33 Bewertungsrecht

Norm

BewG 1955 §1 Abs2

BewG 1955 §53 Abs2

BewG 1955 §53 Abs6

GrEStG 1987 §1 Abs3

GrEStG 1987 §2 Abs2 Z1

GrEStG 1987 §4 Abs1

GrEStG 1987 §4 Abs2

GrEStG 1987 §6

GrWV §1

GrWV §2 Abs2

GrWV §2 Abs3 Z3

GrWV §2 Abs3 Z3 litb

GrWV §2 Abs3 Z3 litc

VwRallg

1. BewG 1955 § 1 heute

2. BewG 1955 § 1 gültig ab 28.06.1986 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 327/1986

1. BewG 1955 § 53 heute

2. BewG 1955 § 53 gültig ab 14.12.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 597/1978

1. BewG 1955 § 53 heute

2. BewG 1955 § 53 gültig ab 14.12.1978 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 597/1978

1. GrEStG 1987 § 1 heute

2. GrEStG 1987 § 1 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

3. GrEStG 1987 § 1 gültig von 15.08.2018 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

4. GrEStG 1987 § 1 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

5. GrEStG 1987 § 1 gültig von 17.07.1987 bis 31.12.2015

1. GrEStG 1987 § 2 heute

2. GrEStG 1987 § 2 gültig ab 17.07.1987

1. GrEStG 1987 § 4 heute

2. GrEStG 1987 § 4 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

4. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

5. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

6. GrEStG 1987 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

7. GrEStG 1987 § 4 gültig von 31.05.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2014

8. GrEStG 1987 § 4 gültig von 31.12.2009 bis 30.05.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009

9. GrEStG 1987 § 4 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008

10. GrEStG 1987 § 4 gültig von 17.07.1987 bis 26.06.2008

1. GrEStG 1987 § 4 heute

2. GrEStG 1987 § 4 gültig ab 24.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

3. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.07.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

4. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

5. GrEStG 1987 § 4 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

6. GrEStG 1987 § 4 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

7. GrEStG 1987 § 4 gültig von 31.05.2014 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2014

8. GrEStG 1987 § 4 gültig von 31.12.2009 bis 30.05.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009

9. GrEStG 1987 § 4 gültig von 27.06.2008 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008

10. GrEStG 1987 § 4 gültig von 17.07.1987 bis 26.06.2008

1. GrEStG 1987 § 6 heute

2. GrEStG 1987 § 6 gültig ab 01.07.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025

3. GrEStG 1987 § 6 gültig von 31.05.2014 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2014

4. GrEStG 1987 § 6 gültig von 01.01.2013 bis 30.05.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

5. GrEStG 1987 § 6 gültig von 30.12.2000 bis 31.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000

6. GrEStG 1987 § 6 gültig von 17.07.1987 bis 29.12.2000

1. GrWV § 1 heute

2. GrWV § 1 gültig ab 01.01.2016

1. GrWV § 2 heute

2. GrWV § 2 gültig ab 02.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 291/2019

3. GrWV § 2 gültig von 01.01.2016 bis 01.10.2019

1. GrWV § 2 heute

2. GrWV § 2 gültig ab 02.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 291/2019

3. GrWV § 2 gültig von 01.01.2016 bis 01.10.2019

1. GrWV § 2 heute

2. GrWV § 2 gültig ab 02.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 291/2019

3. GrWV § 2 gültig von 01.01.2016 bis 01.10.2019

1. GrWV § 2 heute

2. GrWV § 2 gültig ab 02.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 291/2019

3. GrWV § 2 gültig von 01.01.2016 bis 01.10.2019

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Thoma sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher, den Hofrat Dr. Bodis, die Hofrätin Dr. Funk-Leisch und den Hofrat Mag. M. Mayr als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag.a Bamer, über die Revision der B GmbH in W, vertreten durch die Deloitte Tax Wirtschaftsprüfungs GmbH in 1010 Wien, Renngasse 1/Freyung, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. Juli 2022, RV/4100642/2018, betreffend Grunderwerbsteuer (belangte Behörde vor dem Verwaltungsgericht: Finanzamt Österreich), zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Revisionswerberin Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 € binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

1

Die Revisionswerberin, eine österreichische GmbH, die als Holdinggesellschaft verschiedene Beteiligungen an Gesellschaften aus der Bau-, Baustoffproduktions- und Baustoffhandelsbranche hält, erwarb mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16. März 2017 sämtliche Anteile (100 %) an der in der Baustoffproduktion tätigen X GmbH. Die X GmbH war Baurechtsberechtigte an zwei Grundstücken, auf denen sich die von ihr betriebenen Produktionsstätten (Fabriken) für Baustoffe befanden. Der damit gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG (Anteilsvereinigung) verwirklichte Erwerbsvorgang wurde mit Abgabenerklärung vom 16. Oktober 2017 beim Finanzamt angezeigt. Die Revisionswerberin, eine österreichische GmbH, die als Holdinggesellschaft verschiedene Beteiligungen an Gesellschaften aus der Bau-, Baustoffproduktions- und Baustoffhandelsbranche hält, erwarb mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16. März 2017 sämtliche Anteile (100 %) an der in der Baustoffproduktion tätigen X GmbH. Die X GmbH war Baurechtsberechtigte an zwei Grundstücken, auf denen sich die von ihr betriebenen Produktionsstätten (Fabriken) für Baustoffe befanden. Der damit gemäß Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG (Anteilsvereinigung) verwirklichte Erwerbsvorgang wurde mit Abgabenerklärung vom 16. Oktober 2017 beim Finanzamt angezeigt.

2

In der Abgabenerklärung wurde der als Bemessungsgrundlage herangezogene Grundstückswert (§ 4 Abs. 1 GrEStG) der Baurechte und Gebäude nach dem Pauschalwertmodell gemäß § 2 der Grundstückswertverordnung (GrVV) ermittelt. Bei der Ermittlung der Grundwerte (§ 2 Abs. 2 GrVV) der Baurechte wurde jeweils der hochgerechnete (anteilige, somit eingeschränkt auf die von den Baurechten umfassten Flächen) dreifache Bodenwert der belasteten Grundstücke im Hinblick auf die (damalige) Restnutzungsdauer der Baurechte gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 aliquotiert und daher nur in Höhe von 80 % angesetzt. Bei der Ermittlung der Gebäudewerte (§ 2 Abs. 3 GrVV) der vorhandenen Gebäude wurde ausgehend von der Bruttogrundrissfläche (§ 2 Abs. 3 Z 1 lit. b GrVV) der jeweilige Baukostenfaktor (§ 2 Abs. 3 Z 2 GrVV) für manche Gebäude gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV (Fabriksgebäude) und für manche Gebäude gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. c GrVV (einfachste Gebäude) angesetzt. Die Summe der so ermittelten Grundstückswerte betrug nach der Abgabenerklärung 2.881.224,09 €. In der Abgabenerklärung wurde der als Bemessungsgrundlage herangezogene Grundstückswert (Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG) der Baurechte und Gebäude nach dem Pauschalwertmodell gemäß Paragraph 2, der Grundstückswertverordnung (GrVV) ermittelt. Bei der Ermittlung der Grundwerte (Paragraph 2, Absatz 2, GrVV) der Baurechte wurde jeweils der hochgerechnete (anteilige, somit eingeschränkt auf die von den Baurechten umfassten Flächen) dreifache Bodenwert der belasteten Grundstücke im Hinblick auf die (damalige) Restnutzungsdauer der Baurechte gemäß Paragraph 56, Absatz 3, Ziffer eins, BewG 1955 aliquotiert und daher nur in Höhe von 80 % angesetzt. Bei der Ermittlung der Gebäudewerte (Paragraph 2, Absatz 3, GrVV) der vorhandenen Gebäude wurde ausgehend von der Bruttogrundrissfläche (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, Litera b, GrVV) der jeweilige Baukostenfaktor (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 2, GrVV) für manche Gebäude gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrVV (Fabriksgebäude) und für manche Gebäude gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera c, GrVV (einfachste Gebäude) angesetzt. Die Summe der so ermittelten Grundstückswerte betrug nach der Abgabenerklärung 2.881.224,09 €.

3

Mit Bescheid vom 18. Februar 2018 setzte das Finanzamt - nach Durchführung einer Nachschau gemäß § 144 BAO und unter Verweis auf deren Ergebnisse - gegenüber der Revisionswerberin Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG mit 0,5 % von einer Bemessungsgrundlage (Grundstückswert) von 7.082.051,60 €, somit in Höhe von 35.410,26 € fest. Mit Bescheid vom 18. Februar 2018 setzte das Finanzamt - nach Durchführung einer Nachschau gemäß Paragraph 144, BAO und unter Verweis auf deren Ergebnisse - gegenüber der Revisionswerberin Grunderwerbsteuer gemäß Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer 2, Litera c, GrEStG mit 0,5 % von einer Bemessungsgrundlage (Grundstückswert) von 7.082.051,60 €, somit in Höhe von 35.410,26 € fest.

4

Im Bericht über das Ergebnis der Nachschau vom 16. Februar 2018 wurde ausgeführt, die Revisionswerberin habe mit

Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16. März 2017 (Unterfertigung des Closing-Protokolls am 22. August 2017) 100 % der Anteile an der X GmbH erworben. Da die X GmbH Baurechtsberechtigte an näher angeführten Grundstücken, auf denen Produktionswerke betrieben würden, sei, habe die Revisionswerberin mit dem Erwerb der Anteile an der X GmbH den Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht. Die Steuer sei daher vom Grundstückswert der erworbenen Grundstücke (Baurechte) zu berechnen, wobei hinsichtlich der vorhandenen Gebäude bei der Ermittlung der Gebäudewerte gemäß § 2 Abs. 3 Grundstückswertverordnung (GrVV) - abweichend von der eingereichten Abgabenerklärung - der Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV anzusetzen sei (somit in Höhe von 60 % des Baukostenfaktors gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 GrVV), weil sämtliche Gebäude dem Produktionsprozess der betriebenen Fabriken zugeordnet seien. Im Bericht über das Ergebnis der Nachschau vom 16. Februar 2018 wurde ausgeführt, die Revisionswerberin habe mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 16. März 2017 (Unterfertigung des Closing-Protokolls am 22. August 2017) 100 % der Anteile an der X GmbH erworben. Da die X GmbH Baurechtsberechtigte an näher angeführten Grundstücken, auf denen Produktionswerke betrieben würden, sei, habe die Revisionswerberin mit dem Erwerb der Anteile an der X GmbH den Anteilsvereinigungstatbestand gemäß Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG verwirklicht. Die Steuer sei daher vom Grundstückswert der erworbenen Grundstücke (Baurechte) zu berechnen, wobei hinsichtlich der vorhandenen Gebäude bei der Ermittlung der Gebäudewerte gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Grundstückswertverordnung (GrVV) - abweichend von der eingereichten Abgabenerklärung - der Baukostenfaktor gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrVV anzusetzen sei (somit in Höhe von 60 % des Baukostenfaktors gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 2, GrVV), weil sämtliche Gebäude dem Produktionsprozess der betriebenen Fabriken zugeordnet seien.

5

In der dagegen erhobenen Beschwerde wendete sich die Revisionswerberin gegen den generellen Ansatz des Baukostenfaktors gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV bei der Ermittlung des Gebäudewertes der erworbenen Gebäude und brachte - unter Verweis auf mehrere beigelegte Gutachten eines Ziviltechnikers - vor, bestimmte näher angeführte Gebäude seien als Kalthallen einzustufen, für die der Baukostenfaktor gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. c GrVV für einfachste Gebäude heranzuziehen sei. In der dagegen erhobenen Beschwerde wendete sich die Revisionswerberin gegen den generellen Ansatz des Baukostenfaktors gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrVV bei der Ermittlung des Gebäudewertes der erworbenen Gebäude und brachte - unter Verweis auf mehrere beigelegte Gutachten eines Ziviltechnikers - vor, bestimmte näher angeführte Gebäude seien als Kalthallen einzustufen, für die der Baukostenfaktor gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera c, GrVV für einfachste Gebäude heranzuziehen sei.

6

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdeverentscheidung vom 2. August 2018 ab, woraufhin die Revisionswerberin die Vorlage ihrer Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte.

7

Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung eines Lokalaugenscheins am Standort einer der beiden verfahrensgegenständlichen Produktionsstätten und einer mündlichen Verhandlung - der Beschwerde teilweise Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG mit 0,5 % von einem Gesamtgrundstückswert von 6.673.225,25 € und somit in Höhe von 33.366,13 € festsetzte. Im Übrigen wies es die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig sei. Mit dem angefochtenen Erkenntnis gab das Bundesfinanzgericht - nach Durchführung eines Lokalaugenscheins am Standort einer der beiden verfahrensgegenständlichen Produktionsstätten und einer mündlichen Verhandlung - der Beschwerde teilweise Folge und änderte den angefochtenen Bescheid dahingehend ab, dass es die Grunderwerbsteuer gemäß Paragraph 7, Absatz eins, Ziffer 2, Litera c, GrEStG mit 0,5 % von einem Gesamtgrundstückswert von 6.673.225,25 € und somit in Höhe von 33.366,13 € festsetzte. Im Übrigen wies es die Beschwerde als unbegründet ab. Es sprach weiters aus, dass eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Artikel 133, Absatz 4, B-VG zulässig sei.

8

Das Bundesfinanzgericht führte nach Wiedergabe des Verfahrensgeschehens und (teilweise dislozierter) Feststellung des Sachverhalts im Wesentlichen aus, strittig sei im vorliegenden Verfahren lediglich die Frage, ob für bestimmte Gebäude der Baukostenfaktor in Höhe von 60 % für Fabriksgebäude, Werkstättengebäude und Lagerhäuser oder in Höhe von 25 % für einfachste Gebäude (Kalthallen, Glashäuser, Schrebergartenhäuser) anzusetzen sei.

9

Die verfahrensgegenständlichen Gebäude seien an beiden Produktionsstandorten Werkshallen, in welchen Baustoffe produziert, Materialien verarbeitet und hergestellte Produkte gelagert würden. Damit würden sie den Tatbestand von Fabriksgebäuden, Werkstättegebäuden und Lagerhäusern, die Teil einer wirtschaftlichen Einheit seien, erfüllen. Sie würden einen Teil der wirtschaftlichen Einheit des jeweiligen Fabriksgrundstücks bilden. Dabei sei nicht entscheidend, dass diese Hallen zum Großteil nicht beheizt würden und nicht zur Gänze frostsicher gehalten werden könnten.

10

Die Hallen würden dem Werksbetrieb zweier Produktionsstätten (Fabriken), in welchen Baustoffe in großen Mengen produziert würden, dienen. Es handle sich um Industriehallen einfacherer Bauart, die jedoch Fabriksgebäude, Werkstättegebäude und Lagerhäuser einer Fabrik und eines Industriebetriebes darstellten, und Teil einer wirtschaftlichen Einheit seien. Es treffe zu, dass die Hallen nicht beheizt würden, sie seien jedoch teilweise in Massivbauweise errichtet, sodass auch die Neuerrichtungskosten deutlich höher seien als bei Leichtbauhallen.

11

Hinsichtlich einer näher genannten Halle sei allerdings zu berücksichtigen, dass diese in mehreren Bauphasen in den Jahren 1969 bis 1994 errichtet worden sei, womit eine geänderte Ermittlung des Gebäudewertes gemäß § 2 Abs. 3 Z 4 GrVV zu erfolgen habe, weil der älteste Bauabschnitt (betreffend eine Fläche von 2.019,61 m²) mehr als 40 Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt fertiggestellt worden sei. Damit sei der nach § 2 Abs. 3 Z 2 und 3 GrVV ermittelte Gebäudewert nur im Ausmaß von 30 % anzusetzen, womit der gesamte Gebäudewert dieser Halle anstatt 2.660.767,20 € (wie vom Finanzamt der Festsetzung zugrunde gelegt) lediglich 2.251.940,85 € betrage. Der Gesamtgrundstückswert der erworbenen Grundstücke (Baurechte und Gebäude) vermindere sich somit gegenüber dem angefochtenen Bescheid von 7.082.051,60 € um 408.826,35 € auf nunmehr 6.673.225,25 €. Hinsichtlich einer näher genannten Halle sei allerdings zu berücksichtigen, dass diese in mehreren Bauphasen in den Jahren 1969 bis 1994 errichtet worden sei, womit eine geänderte Ermittlung des Gebäudewertes gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 4, GrVV zu erfolgen habe, weil der älteste Bauabschnitt (betreffend eine Fläche von 2.019,61 m²) mehr als 40 Jahren vor dem Erwerbszeitpunkt fertiggestellt worden sei. Damit sei der nach Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 2, und 3 GrVV ermittelte Gebäudewert nur im Ausmaß von 30 % anzusetzen, womit der gesamte Gebäudewert dieser Halle anstatt 2.660.767,20 € (wie vom Finanzamt der Festsetzung zugrunde gelegt) lediglich 2.251.940,85 € betrage. Der Gesamtgrundstückswert der erworbenen Grundstücke (Baurechte und Gebäude) vermindere sich somit gegenüber dem angefochtenen Bescheid von 7.082.051,60 € um 408.826,35 € auf nunmehr 6.673.225,25 €.

12

Die Zulässigkeit der Revision begründete das Bundesfinanzgericht mit der fehlenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage, ob bei einem Fabriksgrundstück als wirtschaftliche Einheit der Wertansatz für Fabriksgebäude, Werkstättegebäude und Lagerhäusern, oder der Wertansatz für „einfachste Gebäude“ zur Anwendung gelange.

13

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, zu der das Finanzamt eine Revisionsbeantwortung erstattet hat.

14

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

15

Die Revision erweist sich aufgrund der fehlenden Rechtsprechung zur genannten Rechtsfrage als zulässig und - wenn auch nur im Ergebnis - als begründet.

16

Im vorliegenden Revisionsfall steht außer Streit, dass die Revisionswerberin mit Erwerb sämtlicher Anteile an der X GmbH - von den zwei früheren Gesellschafterinnen, die zu 25 % und 75 % am Stammkapital der X GmbH beteiligt waren - aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 16. März 2017 sowie des „Closing“-Protokolls vom 22. August 2017 den Anteilsvereinigungstatbestand gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG verwirklicht hat. Im vorliegenden Revisionsfall steht außer Streit, dass die Revisionswerberin mit Erwerb sämtlicher Anteile an der X GmbH - von den zwei früheren Gesellschafterinnen, die zu 25 % und 75 % am Stammkapital der X GmbH beteiligt waren - aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 16. März 2017 sowie des „Closing“-Protokolls vom 22. August 2017 den Anteilsvereinigungstatbestand gemäß Paragraph eins, Absatz 3, Ziffer eins, GrEStG verwirklicht hat.

17

Unstrittig ist weiters, dass die dabei angefallene Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG - in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2015 (AbgÄG 2015), BGBl. I Nr. 163 - vom Grundstückswert zu berechnen ist. Unstrittig ist weiters, dass die dabei angefallene Grunderwerbsteuer gemäß Paragraph 4, Absatz eins, zweiter Satz GrEStG - in der im Revisionsfall anwendbaren Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2015 (AbgÄG 2015), Bundesgesetzblatt , I Nr. 163 - vom Grundstückswert zu berechnen ist.

18

Strittig ist lediglich die Ermittlung des Grundstückswertes der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke. Wie sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt, hat die Revisionswerberin von der gemäß § 4 Abs. 1 vorletzter Satz GrEStG vorgesehenen Möglichkeit, nachzuweisen, dass der gemeine Wert der genannten - sämtlicher oder nur bestimmter - Grundstücke im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer war als der ermittelte Grundstückswert (diesfalls der nachgewiesene geringere gemeine Wert als Grundstückswert gegolten hätte), nicht Gebrauch gemacht; Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der vorliegenden Revision. Damit stellt sich die Frage des gemeinen Wertes der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke im vorliegenden Revisionsfall nicht. Strittig ist lediglich die Ermittlung des Grundstückswertes der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke. Wie sich aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt, hat die Revisionswerberin von der gemäß Paragraph 4, Absatz eins, vorletzter Satz GrEStG vorgesehenen Möglichkeit, nachzuweisen, dass der gemeine Wert der genannten - sämtlicher oder nur bestimmter - Grundstücke im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer war als der ermittelte Grundstückswert (diesfalls der nachgewiesene geringere gemeine Wert als Grundstückswert gegolten hätte), nicht Gebrauch gemacht; Gegenteiliges ergibt sich auch nicht aus der vorliegenden Revision. Damit stellt sich die Frage des gemeinen Wertes der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke im vorliegenden Revisionsfall nicht.

19

Gemäß § 4 Abs. 1 dritter Satz GrEStG in der obzitierten Fassung ist der Grundstückswert entweder Gemäß Paragraph 4, Absatz eins, dritter Satz GrEStG in der obzitierten Fassung ist der Grundstückswert entweder

„-

als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß Paragraph 53, Absatz 2, des Bewertungsgesetzes 1955 - BewG. 1955, Bundesgesetzblatt Nr. 148 aus 1955, in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder

-

in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes“ zu berechnen.

20

Gemäß § 4 Abs. 1 vierter Satz GrEStG hat der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen. Gemäß Paragraph 4, Absatz eins, vierter Satz GrEStG hat der Bundesminister für Finanzen im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

21

Auf Grund dieser Bestimmung wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung - GrWV), BGBl. II Nr. 442/2015, erlassen. Auf Grund dieser Bestimmung wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen betreffend Festlegung der Ermittlung des Grundstückswertes (Grundstückswertverordnung - GrWV), Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 442 aus 2015,, erlassen.

22

Gemäß § 1 GrWV ist, wenn der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 erster und zweiter Satz BewG 1955 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes

(Gebäudewert) ermittelt wird, nach § 2 GrVV vorzugehen. Die Ermittlung des Grundstückswertes nach den Bestimmungen des § 2 GrVV wird in der GrVV als Pauschalwertmodell bezeichnet. Wird der Grundstückswert in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes ermittelt, ist nach § 3 vorzugehen. Vorgesehen ist weiters, dass für jede wirtschaftliche Einheit gemäß § 2 BewG 1955 die Ermittlungsmethode frei gewählt werden kann. Gemäß Paragraph eins, GrVV ist, wenn der Grundstückswert als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß Paragraph 53, Absatz 2, erster und zweiter Satz BewG 1955 (Grundwert) und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes (Gebäudewert) ermittelt wird, nach Paragraph 2, GrVV vorzugehen. Die Ermittlung des Grundstückswertes nach den Bestimmungen des Paragraph 2, GrVV wird in der GrVV als Pauschalwertmodell bezeichnet. Wird der Grundstückswert in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes ermittelt, ist nach Paragraph 3, vorzugehen. Vorgesehen ist weiters, dass für jede wirtschaftliche Einheit gemäß Paragraph 2, BewG 1955 die Ermittlungsmethode frei gewählt werden kann.

23

Verfahrensgegenständlich ist die Ermittlung des Grundstückswertes - der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke - nach dem Pauschalwertmodell gemäß § 2 GrVV. Eine Ermittlung nach den Bestimmungen des § 3 GrVV anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels stand schon angesichts der Beschaffenheit der genannten Grundstücke nicht im Raum. Verfahrensgegenständlich ist die Ermittlung des Grundstückswertes - der zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücke - nach dem Pauschalwertmodell gemäß Paragraph 2, GrVV. Eine Ermittlung nach den Bestimmungen des Paragraph 3, GrVV anhand eines geeigneten Immobilienpreisspiegels stand schon angesichts der Beschaffenheit der genannten Grundstücke nicht im Raum.

24

Bei den zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücken handelt es sich um zwei Baurechte (§ 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG) - die jeweils eine wirtschaftliche Einheit darstellen - samt den gemäß § 6 Abs. 1 Baurechtsgesetz, RGBL. Nr. 86/1912 (BauRG), als Zugehör des jeweiligen Baurechts geltenden Bauwerken. Bei den zum Vermögen der X GmbH gehörenden Grundstücken handelt es sich um zwei Baurechte (Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer eins, GrEStG) - die jeweils eine wirtschaftliche Einheit darstellen - samt den gemäß Paragraph 6, Absatz eins, Baurechtsgesetz, RGBL. Nr. 86 aus 1912, (BauRG), als Zugehör des jeweiligen Baurechts geltenden Bauwerken.

25

Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Verweis auf die Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl. I Nr. 118/2015) - mit dem der Grundstückswert in § 4 Abs. 1 GrEStG als eine für Grunderwerbsteuerzwecke eigenständige Bemessungsgrundlage eingeführt wurde - bereits ausgesprochen hat (vgl. VwGH 13.12.2022, Ro 2019/16/0005), sollte der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage nicht einer bestimmten Kategorie von Grundstücken vorbehalten sein, sondern ganz allgemein - und somit auch für Baurechte - als Mindestbemessungsgrundlage vorgesehen werden (vgl. ErlRV 684 BlgNR 25. GP 36). Dies gilt umso mehr in jenen Fällen, in denen der Grundstückswert nicht Mindestbemessungsgrundlage ist, sondern die Berechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 1 zweiter Satz GrEStG - etwa wie im vorliegenden Revisionsfall bei Verwirklichung des Tatbestandes der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG - „immer“ vom Grundstückswert zu erfolgen hat, womit dieser Wert den Charakter einer Ersatzbemessungsgrundlage bekommt (vgl. dazu VwGH 18.10.2022, Ro 2020/16/0049). Daraus ergibt sich, dass in den in § 4 Abs. 1 GrEStG vorgesehenen Fällen auch beim Erwerb von Baurechten der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden muss. Wie der Verwaltungsgerichtshof mit Verweis auf die Gesetzesmaterialien zum Steuerreformgesetz 2015 aus 2016, Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 118 aus 2015,) - mit dem der Grundstückswert in Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG als eine für Grunderwerbsteuerzwecke eigenständige Bemessungsgrundlage eingeführt wurde - bereits ausgesprochen hat vergleiche , VwGH 13.12.2022, Ro 2019/16/0005), sollte der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage nicht einer bestimmten Kategorie von Grundstücken vorbehalten sein, sondern ganz allgemein - und somit auch für Baurechte - als Mindestbemessungsgrundlage vorgesehen werden vergleiche , ErlRV 684 BlgNR 25. Gesetzgebungsperiode 36,). Dies gilt umso mehr in jenen Fällen, in denen der Grundstückswert nicht Mindestbemessungsgrundlage ist, sondern die Berechnung der Grunderwerbsteuer gemäß Paragraph 4, Absatz eins, zweiter Satz GrEStG - etwa wie im vorliegenden Revisionsfall bei Verwirklichung des Tatbestandes der Anteilsvereinigung gemäß Paragraph eins, Absatz 3, GrEStG - „immer“ vom Grundstückswert zu erfolgen hat, womit dieser Wert den Charakter einer Ersatzbemessungsgrundlage bekommt vergleiche , dazu VwGH 18.10.2022, Ro 2020/16/0049). Daraus ergibt sich, dass in den in Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG vorgesehenen Fällen auch beim

Erwerb von Baurechten der Grundstückswert als Bemessungsgrundlage herangezogen werden muss.

26

Im vorliegenden Fall wurde - wie bereits dargestellt - bei der Ermittlung der Grundwerte (§ 2 Abs. 2 GrVV) der Baurechte jeweils der hochgerechnete (anteilige, somit eingeschränkt auf die von den Baurechten umfassten Flächen) dreifache Bodenwert der mit den Baurechten belasteten Grundstücke im Hinblick auf die (damalige) Restnutzungsdauer der Baurechte gemäß § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 aliquotiert und daher nur in Höhe von 80 % angesetzt. Im vorliegenden Fall wurde - wie bereits dargestellt - bei der Ermittlung der Grundwerte (Paragraph 2, Absatz 2, GrVV) der Baurechte jeweils der hochgerechnete (anteilige, somit eingeschränkt auf die von den Baurechten umfassten Flächen) dreifache Bodenwert der mit den Baurechten belasteten Grundstücke im Hinblick auf die (damalige) Restnutzungsdauer der Baurechte gemäß Paragraph 56, Absatz 3, Ziffer eins, BewG 1955 aliquotiert und daher nur in Höhe von 80 % angesetzt.

27

Diese Ermittlungsmethode findet allerdings weder im § 4 Abs. 1 GrEStG, noch in den Bestimmungen der GrVV - die in ihrer im vorliegenden Revisionsfall anwendbaren Stammfassung BGBl. II Nr. 442/2015 keine spezifischen Bestimmungen für die Ermittlung des Grundstückswertes eines Baurechtes (bzw. des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes) enthielt (vgl. demgegenüber die mit BGBl. II Nr. 291/2019 neu eingeführte Bestimmung des § 2 Abs. 4 GrVV) - Deckung. Die als Grundlage für die Aliquotierung der gemäß § 2 Abs. 2 GrVV ermittelten Grundwerte der Baurechte herangezogene Bestimmung des § 56 Abs. 3 Z 1 BewG 1955 gehört zum ersten Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 und regelt die Bewertung von Baurechten und sonstigen grundstücksgleichen Rechten im Zusammenhang mit der Ermittlung des Einheitswerts. Nach § 1 Abs. 2 BewG 1955 gilt der erste Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 (§§ 19 bis 68) aber nur „nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze“ für die Grunderwerbsteuer (vgl. VwGH 21.12.1992, 91/16/0125). Eine solche Regelung enthält aber § 4 Abs. 1 GrEStG, der nur auf die Bestimmung des § 53 Abs. 2 BewG 1955 verweist (vgl. hingegen § 4 Abs. 2 iVm § 6 GrEStG) - ebenso wenig wie die GrVV -, nicht (vgl. VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005). Diese Ermittlungsmethode findet allerdings weder im Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG, noch in den Bestimmungen der GrVV - die in ihrer im vorliegenden Revisionsfall anwendbaren Stammfassung Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 442 aus 2015, keine spezifischen Bestimmungen für die Ermittlung des Grundstückswertes eines Baurechtes (bzw. des mit einem Baurecht belasteten Grundstückes) enthielt vergleiche , demgegenüber die mit Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 291 aus 2019, neu eingeführte Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 4, GrVV) - Deckung. Die als Grundlage für die Aliquotierung der gemäß Paragraph 2, Absatz 2, GrVV ermittelten Grundwerte der Baurechte herangezogene Bestimmung des Paragraph 56, Absatz 3, Ziffer eins, BewG 1955 gehört zum ersten Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 und regelt die Bewertung von Baurechten und sonstigen grundstücksgleichen Rechten im Zusammenhang mit der Ermittlung des Einheitswerts. Nach Paragraph eins, Absatz 2, BewG 1955 gilt der erste Abschnitt des zweiten Teils des BewG 1955 (Paragraphen 19, bis 68) aber nur „nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze“ für die Grunderwerbsteuer vergleiche , VwGH 21.12.1992, 91/16/0125). Eine solche Regelung enthält aber Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG, der nur auf die Bestimmung des Paragraph 53, Absatz 2, BewG 1955 verweist vergleiche , hingegen Paragraph 4, Absatz 2, in Verbindung mit Paragraph 6, GrEStG) - ebenso wenig wie die GrVV -, nicht vergleiche , VwGH 11.9.2018, Ra 2017/16/0005).

28

Der Grundwert der verfahrensgegenständlichen Baurechte ist daher - entgegen der Vorgangsweise des Bundesfinanzgerichts - im vorliegenden Revisionsfall so zu ermitteln, wie er sich aus § 4 Abs. 1 GrEStG iVm § 2 Abs. 2 GrVV ergibt, somit unter Heranziehung der Bodenwerte der belasteten Grundstücke ohne Vornahme einer Aliquotierung (vgl. erneut VwGH 13.12.2022, Ro 2019/16/0005). Der Grundwert der verfahrensgegenständlichen Baurechte ist daher - entgegen der Vorgangsweise des Bundesfinanzgerichts - im vorliegenden Revisionsfall so zu ermitteln, wie er sich aus Paragraph 4, Absatz eins, GrEStG in Verbindung mit Paragraph 2, Absatz 2, GrVV ergibt, somit unter Heranziehung der Bodenwerte der belasteten Grundstücke ohne Vornahme einer Aliquotierung vergleiche , erneut VwGH 13.12.2022, Ro 2019/16/0005).

29

Das angefochtene Erkenntnis erweist sich aus diesem Grund als rechtswidrig.

30

Zur in der Revision relevierten Frage der Ermittlung der Gebäudewerte für die als Zugehör der Baurechte geltenden

Bauwerke ist ergänzend festzuhalten, dass die Modalitäten der Berechnung des Gebäudewertes als Bestandteil des Grundstückswertes bebauter Grundstücke in § 2 Abs. 3 GrVV näher geregelt sind. Zur in der Revision relevanten Frage der Ermittlung der Gebäudewerte für die als Zugehör der Baurechte geltenden Bauwerke ist ergänzend festzuhalten, dass die Modalitäten der Berechnung des Gebäudewertes als Bestandteil des Grundstückswertes bebauter Grundstücke in Paragraph 2, Absatz 3, GrVV näher geregelt sind.

31

Gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 GrVV ist dabei zunächst die (anteilige) Nutzfläche (§ 2 Abs. 3 Z 1 lit. a GrVV), bzw. wenn diese nicht bekannt ist, die um 30 % gekürzte (anteilige) Bruttogrundrissfläche (§ 2 Abs. 3 Z 1 lit. b GrVV), mit einem Baukostenfaktor (§ 2 Abs. 3 Z 2 GrVV), der im Ausmaß des § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV anzusetzen ist, zu multiplizieren. Gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, GrVV ist dabei zunächst die (anteilige) Nutzfläche (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, Litera a, GrVV), bzw. wenn diese nicht bekannt ist, die um 30 % gekürzte (anteilige) Bruttogrundrissfläche (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, Litera b, GrVV), mit einem Baukostenfaktor (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 2, GrVV), der im Ausmaß des Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, GrVV anzusetzen ist, zu multiplizieren.

32

Der für das jeweilige Bundesland vorgesehene Baukostenfaktor je Quadratmeter ist gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV je nach Art des betreffenden Bauwerkes in unterschiedlich hohem Ausmaß anzusetzen. Die in § 2 Abs. 3 Z 3 GrVV geregelten Gebäudekategorien lauten wie folgt: Der für das jeweilige Bundesland vorgesehene Baukostenfaktor je Quadratmeter ist gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, GrVV je nach Art des betreffenden Bauwerkes in unterschiedlich hohem Ausmaß anzusetzen. Die in Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, GrVV geregelten Gebäudekategorien lauten wie folgt:

„a) bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß § 16 des Mietrechtsgesetzes, BGBl. Nr. 520/1981 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 100/2014 gilt, 100%, a) bei Wohnzwecken dienenden Gebäuden, soweit für diese kein Richtwert- oder Kategoriemietzins gemäß Paragraph 16, des Mietrechtsgesetzes, Bundesgesetzblatt Nr. 520 aus 1981, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 100 aus 2014, gilt, 100%

b) bei Fabriksgebäuden, Werkstättengebäuden und Lagerhäusern, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind 60%

c) bei einfachsten Gebäuden (z. B. Glashäuser, Kalthallen, Gerätehäuser oder nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise 25%

d) bei allen anderen Gebäuden 71,25%

33

Im Begutachtungsentwurf einer GrVV vom 10. November 2015 (dort noch als „Grundstückswertverordnung 2016 - GrVV 2016“ bezeichnet (abrufbar unter: https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Begut&Dokumentnummer=BEGUT_COO_2026_100_2_1153577)) waren hingegen (in § 2 Abs. 2 Z 4 des Entwurfes) folgende Kategorien vorgesehen: Im Begutachtungsentwurf einer GrVV vom 10. November 2015 (dort noch als

„Grundstückswertverordnung 2016 - GrVV 2016“ bezeichnet (abrufbar unter: https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Begut&Dokumentnummer=BEGUT_COO_2026_100_2_1153577)) waren hingegen (in Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer 4, des Entwurfes) folgende Kategorien vorgesehen:

„a) allgemein 100%

b) bei Gebäuden, die der gewerblichen Beherbergung dienen, sowie bei Lagerhäusern 71,25%

c) bei Fabriksgebäuden, Werkstättengebäuden und Lagerhäusern, die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind 60%

d) bei einfachsten Bauten (z.B. Glashäuser, Ställe, frei stehende Garagen, Gerätehäuser, nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser oder offene Hallen) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise 40%

34

Diese Kategorisierung war offensichtlich an die Bestimmungen des § 53 Abs. 6 BewG 1955 angelehnt, in dem - für Zwecke der Ermittlung des Gebäudewertes bei zum Grundvermögen gemäß § 51 BewG 1955 gehörenden bebauten Grundstücken - ein je nach Gebäudekategorie unterschiedlich hoher Abschlag für technische Abnutzung definiert ist. Diese Kategorisierung war offensichtlich an die Bestimmungen des Paragraph 53, Absatz 6, BewG 1955 angelehnt, in dem - für Zwecke der Ermittlung des Gebäudewertes bei zum Grundvermögen gemäß Paragraph 51, BewG 1955

gehörenden bebauten Grundstücken - ein je nach Gebäudekategorie unterschiedlich hoher Abschlag für technische Abnutzung definiert ist.

35

Nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf einer GrVV 2016 (abrufbar unter:

https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Begut&Dokumentennummer=BEGUT_COO_2026_100_2_1153577)

wurde in diesem Zusammenhang zunächst festgehalten, der Grundstückswert solle „die Lage des Grundstücks (jeweilige Gemeinde, bei bebauten Grundstücken hinsichtlich der Baukosten das jeweilige Bundesland), die Bauweise und Nutzung des Gebäudes, die Nutzfläche bzw. Bruttogrundfläche und den Erhaltungszustand des Gebäudes“ berücksichtigen. Weiters wurde zu § 2 Abs. 2 Z 3 und 4 GrVV 2016 Folgendes ausgeführt: Nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf einer GrVV 2016 (abrufbar unter: https://www.ris.bka.gv.at/Dokument.wxe?Abfrage=Begut&Dokumentennummer=BEGUT_COO_2026_100_2_1153577) wurde in diesem Zusammenhang zunächst festgehalten, der Grundstückswert solle „die Lage des Grundstücks (jeweilige Gemeinde, bei bebauten Grundstücken hinsichtlich der Baukosten das jeweilige Bundesland), die Bauweise und Nutzung des Gebäudes, die Nutzfläche bzw. Bruttogrundfläche und den Erhaltungszustand des Gebäudes“ berücksichtigen. Weiters wurde zu Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer 3, und 4 GrVV 2016 Folgendes ausgeführt:

„Grundsätzlich soll der volle Baukostenfaktor angesetzt werden. Je nach Bauweise und Nutzung eines Gebäudes (z.B. Fabriksgebäude, Gebäude, die der gewerblichen Beherbergung dienen) sollen verschiedene hohe Ansätze der Baukostenfaktoren vorgesehen werden, um die unterschiedlich lange Gesamtnutzungsdauer der jeweiligen Gebäudeart/-verwendung berücksichtigen zu können. So sieht die Verordnung für Gebäude, die der gewerblichen Beherbergung dienen, einen Ansatz des Baukostenfaktors im Ausmaß von 71,25% vor. Bei Fabriks- und Werkstattegebäuden sind die Baukosten mit 60% anzusetzen. Für einfachste Bauten (z.B. Glashäuser, Ställe, freistehende Garagen und Gerätehäuser, aber auch nicht ganzjährig bewohnbare Schrebergartenhäuser) sowie bei behelfsmäßiger Bauweise sollen 40% des Baukostenfaktors zum Ansatz kommen.“

36

Weder die ursprünglich geplante (§ 2 Abs. 2 Z 4 GrVV 2016), noch die schlussendlich erlassene (§ 2 Abs. 3 Z 3 GrVV) Kategorisierung der jeweiligen Gebäudetypen enthält nähere Definitionen oder Abgrenzungskriterien zwecks Einstufung einer konkreten Baulichkeit in die vorgesehenen Kategorien. Jedenfalls ist aber davon auszugehen, dass die Einstufung unter einer bestimmten Kategorie alleine anhand objektiver Merkmale der betreffenden Baulichkeit zu erfolgen hat und diesbezüglich keinerlei Wahlrechte - des Steuerpflichtigen oder der Abgabenbehörde (vgl. demgegenüber § 1 letzter Satz GrVV) - bestehen (vgl. Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG (18. Lfg.) § 4 Tz 90; ebenso Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG2 § 4 Rz 52). Weder die ursprünglich geplante (Paragraph 2, Absatz 2, Ziffer 4, GrVV 2016), noch die schlussendlich erlassene (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, GrVV) Kategorisierung der jeweiligen Gebäudetypen enthält nähere Definitionen oder Abgrenzungskriterien zwecks Einstufung einer konkreten Baulichkeit in die vorgesehenen Kategorien. Jedenfalls ist aber davon auszugehen, dass die Einstufung unter einer bestimmten Kategorie alleine anhand objektiver Merkmale der betreffenden Baulichkeit zu erfolgen hat und diesbezüglich keinerlei Wahlrechte - des Steuerpflichtigen oder der Abgabenbehörde vergleiche, demgegenüber Paragraph eins, letzter Satz GrVV) - bestehen vergleiche, Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG (18. Lfg.) Paragraph 4, Tz 90; ebenso Raab in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG2 Paragraph 4, Rz 52).

37

Gerade das Fehlen von Abgrenzungskriterien ist ein Indiz dafür, dass der Verordnungsgeber davon ausgegangen ist, die jeweils definierten Kategorien würden einander von vornherein gegenseitig ausschließen. Diese Ansicht findet Bestätigung in der Auflistung der Gebäudekategorien, die jeweils ganz spezifische Fallkonstellationen abbilden.

38

Dementsprechend erfasst die im Revisionsfall gegenständliche Bestimmung des § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV bestimmte Gebäudetypen (Fabriksgebäude, Werkstattegebäude und Lagerhäuser), die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind. Auffallend ist dabei, dass trotz offensichtlicher Anlehnung an die Bestimmungen des § 53 Abs. 6 BewG 1955 die an jener Stelle vorgesehene Abgrenzung der lit. d von den lit. e und f nicht in die GrVV übernommen wurde. Auch dies spricht dafür, dass der Verordnungsgeber - entgegen der Rechtsansicht der Revisionswerberin - die in § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrVV genannten Gebäudetypen jedenfalls unter diese Bestimmung erfassen wollte, wenn sie Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind, unabhängig davon, ob im konkreten Fall die betreffenden Gebäude aufgrund ihrer bautechnischen Beschaffenheit auch als einfachste Gebäude

gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. c GrWV eingestuft werden könnten (vgl. Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG (18. Lfg.) § 4 Tz 87). Dementsprechend erfasst die im Revisionsfall gegenständliche Bestimmung des Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrWV bestimmte Gebäudetypen (Fabriksgebäude, Werkstättengebäude und Lagerhäuser), die Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind. Auffallend ist dabei, dass trotz offensichtlicher Anlehnung an die Bestimmungen des Paragraph 53, Absatz 6, BewG 1955 die an jener Stelle vorgesehene Abgrenzung der Litera d, von den Litera e, und f nicht in die GrWV übernommen wurde. Auch dies spricht dafür, dass der Verordnungsgeber - entgegen der Rechtsansicht der Revisionswerberin - die in Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrWV genannten Gebäudetypen jedenfalls unter diese Bestimmung erfassen wollte, wenn sie Teil der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes sind, unabhängig davon, ob im konkreten Fall die betreffenden Gebäude aufgrund ihrer bautechnischen Beschaffenheit auch als einfachste Gebäude gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera c, GrWV eingestuft werden könnten (vergleiche Bodis in Arnold/Bodis, GrEStG (18. Lfg.) Paragraph 4, Tz 87).

39

Dass die revisionsgegenständlichen Gebäude Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes seien, wird von der Revisionswerberin ebensowenig bestritten, wie, dass es sich dabei um in § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrWV genannte, somit um Fabriksgebäude, Werkstättengebäude bzw. Lagerhäuser handle. Gegenteiliges ist für den Verwaltungsgerichtshof anhand der vorliegenden Verwaltungsakten auch nicht erkennbar. Dass die revisionsgegenständlichen Gebäude Teile der wirtschaftlichen Einheit eines Fabriksgrundstückes seien, wird von der Revisionswerberin ebensowenig bestritten, wie, dass es sich dabei um in Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrWV genannte, somit um Fabriksgebäude, Werkstättengebäude bzw. Lagerhäuser handle. Gegenteiliges ist für den Verwaltungsgerichtshof anhand der vorliegenden Verwaltungsakten auch nicht erkennbar.

40

Im Ergebnis ist daher dem Bundesfinanzgericht insoweit nicht entgegenzutreten, wenn es den Baukostenfaktor der verfahrensgegenständlichen Gebäude gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 lit. b GrWV mit 60 % angesetzt hat. Im Ergebnis ist daher dem Bundesfinanzgericht insoweit nicht entgegenzutreten, wenn es den Baukostenfaktor der verfahrensgegenständlichen Gebäude gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer 3, Litera b, GrWV mit 60 % angesetzt hat.

41

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014. Die Entscheidung über den Aufwandsersatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsersatzverordnung 2014.

Wien, am 24. Oktober 2024

Schlagworte

Auslegung Anwendung der Auslegungsmethoden Verhältnis der wörtlichen Auslegung zur teleologischen und historischen Auslegung Bedeutung der Gesetzesmaterialien VwRallg3/2/2

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2022160023.J00

Im RIS seit

26.11.2024

Zuletzt aktualisiert am

03.12.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at