

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch UNICONCONSULT Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bahnhofstraße 35a, 4910 Ried im Innkreis, über die Beschwerde vom 07.03.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 14.02.2018, ErfNr. 2017 - Team 16, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Herr A (in der Folge: Vater) war alleiniger Gesellschafter der im Firmenbuch eingetragenen W-GmbH (kurz: GmbH). Der Geschäftsanteil entsprach einer zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nennbetrag von € 35.000.

Mit notariellem "*ABTRETUNGSVERTRAG*" vom 11.10.2017 trat der Vater seinen gesamten Geschäftsanteil an seinen Sohn, den Beschwerdeführer (kurz: Bf), ab. Der Bf wurde dadurch alleiniger Gesellschafter (siehe VP. "*ZWEITENS*").

Die Anteilsabtretung erfolgte unentgeltlich (siehe VP. "*DRITTENS*").

In Vertragspunkt "*ACHTENS*" wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass die GmbH Alleineigentümerin der Liegenschaft EZ-1 Grundbuch S ist und die Anteilsabtretung gem. § 1 Abs. 3 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt. Weiters wurde erklärt, dass diese Liegenschaft zum Betriebsvermögen der GmbH gehört, sodass die Grunderwerbsteuerbefreiung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in Anspruch genommen wird.

Die Berechnung des Grundstückswertes der Liegenschaft ergab einen Betrag von € 278.350,17.

Das Finanzamt setzte gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 0,5 % vom Wert des Grundstücks (€ 278.350,17) die Grunderwerbsteuer fest und führte in der Begründung

aus, dass die Befreiung gem. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht anwendbar sei, da es sich bei der Übertragung von Kapitalanteilen um nicht begünstigtes Vermögen handeln würde.

Innerhalb offener Frist wurde Beschwerde erhoben und im Wesentlichen eingewendet, dass die Voraussetzungen der Befreiung iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG vorliegen würden, weshalb keine Grunderwerbsteuer festzusetzen sei.

Das Finanzamt wies die Beschwerde ab und begründete dies wie folgt:

"§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG begünstigt den unentgeltlichen oder teilentgeltlichen Erwerb eines Grundstückes durch eine natürliche Person, wenn das Grundstück zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes gehört, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 2 oder 3 EStG dient oder wenn das Grundstück Sonderbetriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft ist und der Übergeber mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Diese Voraussetzungen sind nicht gegeben. Der Übergeber hat alle Geschäftsteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft m.b.H. übergeben, aus denen Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 2 Abs 3 Z 5 EStG erzielt werden. Es wird kein Grundstück erworben, vielmehr liegt der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 3 GrEStG vor.

Da zum Vermögen der W-GmbH die Liegenschaft EZ-1 KG S gehört und alle Anteile übertragen werden, war die Steuer im Sinne des § 1 Abs 3 Z 3 GrEStG zu erheben."

Fristgerecht wurde dagegen der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt und ergänzend vorgebracht:

"Die W-GmbH führt eine gewerbliche Zimmervermietung durch und erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 2 Abs. 3 Z 3 EStG. Im Abtretungsvertrag der Gesellschaftsanteile wurde die Befreiung iSd § 3 (1) Z 2 GrEStG beantragt. Im oben genannten Bescheid wird die Grunderwerbsteuer mit der Begründung, dass kein begünstigtes Vermögen vorliegen würde, vorgeschrieben. Das Grundstück gehört zum notwendigen Betriebsvermögen des geschenkten Betriebes. Der Übergeber hat das 55. Lebensjahr vollendet. Das übertragende Grundstück liegt innerhalb des Freibetrages und es wird der gesamte Betrieb übergeben. Es liegen daher alle Voraussetzungen der Befreiung iSd § 3 (1) Z 2 GrEStG vor. Der unentgeltliche Erwerb des Grundstückes erfolgte durch Anteilsübertragung nach § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG, wobei es nach den Voraussetzungen der Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG keine Einschränkungen dahingehend gibt. Wir beantragen die Befreiung zu gewähren und folglich keine Grunderwerbsteuer festzusetzen."

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde und den entsprechenden Verwaltungsakt an das Bundesfinanzgericht vor (Bericht vom 05.06.2018).

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt, Beweiswürdigung

Der Vater war zu 100% an der GmbH beteiligt. Mit dem gegenständlichen Vertrag übertrug er seine Geschäftsanteile unentgeltlich an den Bf.

Die Gesellschaft ist Alleineigentümerin einer bebauten Liegenschaft. Der Grundstückswert errechnet sich mit € 278.350,17.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Verwaltungsakt und ist unstrittig.

Einzigster Streitpunkt ist, ob die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG anzuwenden ist.

Rechtslage

§ 1 GrEStG, idF BGBl. I Nr. 118/2015, lautet auszugsweise:

"Erwerbsvorgänge

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

.....

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Abs. 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1.

2.

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile am Gesellschaftsvermögen oder der Gesellschaft begründet;

4.

Treuhändig gehaltene Gesellschaftsanteile sind dem Treugeber zuzurechnen.

(4)"

§ 3 GrEStG idF BGBl. I Nr. 160/2015 hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

"(1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

1.

2. Unentgeltliche oder teilentgeltliche Erwerbe (§ 7 Abs. 1 Z 1) eines Grundstückes durch natürliche Personen nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen:

a) Umfasst sind nur Grundstücke,

-soweit sie zum Betriebsvermögen eines erworbenen Betriebes oder Teilbetriebes gehören, der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 oder 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient, oder

–die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

b) Der Übergeber hat im Falle einer Zuwendung unter Lebenden

–das 55. Lebensjahr vollendet oder

–ist wegen körperlicher, psychischer, sinnesbedingter oder kognitiver

Funktionseinschränkungen in einem Ausmaß erwerbsunfähig, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

c) Die Befreiung steht nur bis zu einem Wert von 900 000 Euro (Freibetrag) zu.

d) "

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG beträgt die Steuer bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem UmgrStG, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.

Erwägungen

1 Nach § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG idF des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, führt auch ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung von mindestens 95% aller Anteile an einer Gesellschaft begründet, sofern zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, die Steuerpflicht herbei (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 346 zu § 1).

Mit dem gegenständlichen Abtretungsvertrag wurden 100% der Anteile an der GmbH an den Bf abgetreten. Zum Vermögen der GmbH gehört ein inländisches Grundstück. Es liegt daher ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG vor.

2 In § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBl I 2008/85, und des BudBG 2009, BGBl I 2009/52, wurde mit Wirkung vom 1. August 2008 der in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen in angepasster Form übernommen (RV, 549 BlgNR 23. GP; VwGH vom 11.09.2014, 2012/16/0108). Der Freibetrag betrug 365.000 € (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 15 zu § 3).

In den Materialien zur Regierungsvorlage, 549 der Beilagen XXIII. GP, ist dazu ausgeführt:

"Die Anpassungen betreffen:

Die Befreiung setzt voraus, dass keine oder eine unter dem Dreifachen des Einheitswertes liegende Gegenleistung vereinbart wird.

Der Freibetrag von 365.000 Euro steht unter den aus dem ErbStG entnommenen Voraussetzungen ausschließlich für die Übertragung von Grundstücken zu.

Der Freibetrag für Kapitalanteile wird nicht übernommen, weil auch dann, wenn zum Vermögen der Kapitalgesellschaft ein Grundstück gehört, durch den Vorgang der Übertragung kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang verwirklicht wird. Ein allenfalls dadurch verwirklichter Tatbestand nach § 1 Abs. 3 wird nicht begünstigt, weil auch schon bisher dafür ein derartiger Freibetrag nicht zugestanden ist."

3 Die Steuerfreiheit bezieht sich nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der ab 1. Jänner 2016 anzuwendenden Fassung des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118, auf unentgeltliche und - als Neuerung gegenüber der Rechtslage bis 31.12.2015 - auf teilentgeltliche Erwerbe (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 16 zu § 3).

4 Von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sind dem Grunde nach nur Grundstücke erfasst, soweit sie dem Betriebsvermögen des Übergebers zugehörig sind (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 22 zu § 3).

5 Nach § 3 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG zählen nur Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 2 oder 3 EStG 1988 dienen, zum Vermögen iS des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 22a zu § 3).

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG zweiter Teilstrich zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 30 zu § 3).

6 § 1 Abs. 3 GrEStG kann als Sondertatbestand der Verschaffung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück verstanden werden. Durch die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers bzw. eines Organträgers erlangt dieser nämlich auch die Verfügungsmacht über die zum Vermögen der Gesellschaft gehörigen Grundstücke. Abgabepflichtiger Tatbestand nach dieser Gesetzesstelle ist also nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand. Dadurch soll verhindert werden, dass auch ein völliger Wechsel aller Mitglieder der Gesellschaft niemals zur Einhebung einer Grunderwerbsteuer vom Grundbesitz führen könnte (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 302 zu § 1, mwN; VwGH vom 18.04.2012, 2009/16/0247).

7 Aus dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Bestimmung und den Erläuterungen zur Regierungsvorlage geht hervor, dass die Übertragung von Kapitalanteilen nicht zum begünstigten Vermögen gehört.

8 Der Ausnahmetatbestand des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG hat jedenfalls einen unmittelbaren Grundstückserwerb zur Voraussetzung. Der unentgeltliche Erwerb aller

Gesellschaftsanteile durch einen Abtretungsvertrag fällt aber nicht unter den Begriff "*Grundstückserwerb*" iSd Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987.

Für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist nämlich der direkte und unmittelbare Erwerb des Grundstücks vom Eigentümer erforderlich. Ein solcher liegt aber im Beschwerdefall unstrittig nicht vor. Eigentümerin der in Rede stehenden Grundstücke blieb nämlich weiterhin die GmbH. Dass der Erwerb sämtlicher Gesellschaftsanteile wirtschaftlich 'gleichwertig' mit dem direkten Erwerb der Liegenschaften der GmbH ist, ist für die Anwendung der Ausnahmebestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG unerheblich.

9 Wie bereits oben ausgeführt, sollte die in § 15a ErbStG vorgesehene Befreiung für Betriebsübertragungen in das Grunderwerbsteuergesetz mit Anpassungen übernommen werden.

§ 15a ErbStG hat sich bei der Definition des Betriebes ausdrücklich auf das Einkommensteuergesetz bezogen: Die inländischen Betriebe und Teilbetriebe mussten der Einkünfterzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG, in der jeweils geltenden Fassung, dienen. Daraus ergab sich die persönliche Voraussetzung beim Zuwendenden, dass dieser Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG bezogen hat.

In diesem Sinne ist auch der Hinweis in § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG, "*der der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 2 oder 3 des Einkommensteuergesetzes dient*", zu verstehen. Auf der Seite des Übergebers müssen - neben den in § 3 Abs. 1 Z 2 lit. b GrEStG formulierten persönlichen Voraussetzungen - auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb vorliegen.

Diese Einkünfte müssen daher beim Übergeber und nicht bei der Gesellschaft, deren Anteile übertragen werden, gegeben sein.

Im konkreten Fall bezog der Vater aus der Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 2 Abs. 3 Z 5 EStG.

Auch aus diesem Grund sind die Tatbestandsmerkmale der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht erfüllt.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bzw. auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte.

Salzburg-Aigen, am 8. August 2019