

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., (in der Folge: Bf.) AdresseBf., vertreten durch WT, über die Beschwerde vom 02.05.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 29.03.2017, EN xxxxxx - Team zz betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren

In der Verlassenschaft nach dem am 30.01.2014 verstorbenen X, Vater des Bf. (in der Folge: Erblasser) ist der Bf. aufgrund des Gesetzes zu 1/3 als Erbe berufen. Die Einantwortung der Verlassenschaft erfolgte mit Einantwortungsbeschluss vom 21.04.2016 mit Rechtskraft am 06.06.2016.

Im Vermögen des Erblassers befanden sich u.a. ein Kommanditanteil an der XY KG (in der Folge: KG) mit einer Haftsumme von ATS 20.000,-- und ein Hälfteanteil des Geschäftsgrundstückes EZ xx KG yyy Ort (in der Folge: Liegenschaft). Die Liegenschaft stand im Sonderbetriebsvermögen des Erblassers im Rahmen der KG. Dieses Vermögen hat der Bf. gemeinsam mit seinem Bruder laut Erb- und Pflichtteilsübereinkommen vom 11.04.2016 je zur Hälfte in gleichteiliges Eigentum übernommen.

In der Abgabenerklärung vom 14.07.2016 mit dem Hinweis auf die Entstehung der Steuerschuld mit 06.06.2016 (Rechtskraftsdatum des Einantwortungsbeschlusses) wurde der Viertelanteil an der obengenannten Liegenschaft mit dem anteiligen Grundstückswert von EUR 273.300,87 bewertet und der anteilige Betriebsfreibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der Höhe von EUR 225.000,-- in Abzug gebracht, sodass für jeden Erwerbsvorgang, somit jeweils ein Viertelanteil an den Bf. und dessen Bruder, eine Bemessungsgrundlage von EUR 48.300,87 errechnet wurde.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 17.10.2016 wurde die Steuer zunächst erklärungsgemäß unter Berücksichtigung des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in Höhe von EUR 241,50 festgesetzt.

Im Zuge der Schenkung des zweiten Hälfteanteiles der Liegenschaft von der Ehegattin des Erblassers und Mutter des Bf., M, an den Bf. und dessen Bruder wurde dem Finanzamt bekannt, dass der Erblasser nur mit 20% sowie der Bf. und dessen Bruder jeweils mit 40% am Vermögen der KG beteiligt waren.

Da somit die Voraussetzungen der Begünstigung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht gegeben gewesen seien, wurde der Grunderwerbsteuerbescheid vom 17.10.2016 mit Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO vom 29.03.2017 binnen Jahresfrist gemäß § 302 BAO aufgehoben und die Grunderwerbsteuer vom Viertelanteil des Grundstückswertes, somit von EUR 273.300,00 unter Anwendung des Tarifes gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG in Höhe von EUR 1.716,00 festgesetzt.

In der gegen den Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO und den damit verbundenen Grunderwerbsteuerbescheid eingebrachten Beschwerde wurde unter Verweis auf die beigelegte konsolidierte Bilanz der KG zum 31.12.2013, worin die beschwerdegegenständliche Liegenschaft als Sonderbetriebsvermögen ausgewiesen ist, vorgebracht, dass das Beteiligungsausmaß des Erblassers an der KG in Höhe von 20% nur einen Teil seines Betriebsvermögens ausmachen würde. Unter diesem Gesichtspunkt wäre nicht die reine Kommanditbeteiligung relevant, sondern das gesamte Betriebsvermögen inklusive Sonderbetriebsvermögen. Daraus sei ersichtlich, dass der Kapitalanteil im Sonderbetriebsvermögen des Erblassers mehr als 100% des Gesamtvermögens betragen würde, weshalb die Voraussetzung für den Betriebsfreibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG gegeben wäre.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 09.05.2017 abgewiesen und begründend ausgeführt, dass für die Anwendung der Begünstigung der Erblasser im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sein müsse. Die Beteiligung ergebe sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz. Unter Hinweis auf UFS 22.10.2013, RV/0133-G/12 wäre das Beteiligungsausmaß ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. Da der Erblasser an der KG ohne Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens nur zu 20% und nicht mindestens zu 25% an der KG beteiligt gewesen wäre, sei der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit a leg. cit. nicht zu gewähren.

Im Vorlageantrag wurde zunächst ausgeführt, dass eine getrennte Beurteilung der Betriebsvermögensteile denkbar sein müsse. In Anbetracht der 100%-igen Zurechnung der streitgegenständlichen Liegenschaft zum Sonderbetriebsvermögen des Erblassers wäre nach dem Gesetzeszweck der Freibetrag für Betriebsübergaben zu gewähren, zumal die KG selbst keine Betriebsgrundstücke hatte und somit der 20%-Anteil des Erblassers ohne Bedeutung bleiben müsse.

Ergänzend wurde in einem weiteren Schriftsatz vorgebracht, dass den vorliegenden Kommentarmeinungen weder eine schlüssige Begründung für das 25%-Erfordernis bei der Personengesellschaft noch eine logische Erklärung betreffend die Frage der Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens zu entnehmen sei. Die eindeutige Betriebszugehörigkeit der Liegenschaft zu ignorieren und nur auf den Gesellschaftsanteil abzustellen, sei nicht mit der im Steuerrecht verankerten wirtschaftlichen Betrachtungsweise vereinbar. Die Ungleichbehandlung eines Mitinhabers einer Personengesellschaft, bei der die Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen steht, mit einem Einzelunternehmer als Liegenschaftseigentümer widerspreche überdies dem Gleichheitsgrundsatz.

Mit Vorlagebericht vom 18.08.2017 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht vor.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Strittig ist im vorliegenden Fall die Anwendung des Freibetrages nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 für die todeswegige Übertragung der Hälfte des ideellen Hälfteanteils des Erblassers an der Liegenschaft, welche als Sonderbetriebsvermögen der KG gewidmet war. Der Erblasser war als Kommanditist an der KG mit 20% beteiligt. Er ist am 30.01.2014 verstorben. Ebenfalls im Erbgang erwarb der Bf. die Hälfte des erblasserischen Kommanditanteils.

In der Abgabenerklärung wurde als Entstehungszeitpunkt der Steuerschuld das Rechtskraftsdatum des Einantwortungsbeschlusses, der 06.06.2016, angeführt.

Beweiswürdigung:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in die vorgelegten Akten des Finanzamtes, in das Firmenbuch und Grundbuch, sowie das Vorbringen des Bf. und des Finanzamtes.

Rechtslage und Erwägungen:

§ 299 BAO lautet auszugsweise:

Abs. 1: Die Abgabenbehörde kann auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.....

Abs. 2: Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden.....

Abs. 3: Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

§ 18 Abs. 2p GrEStG lautet auszugsweise:

„.....e ntsteht die Steuerschuld nach dem 31. Dezember 2015, wurde jedoch entweder der Erwerbsvorgang vor dem 1. Jänner 2016 verwirklicht oder ist der Erblasser vor

dem 1. Jänner 2016 verstorben, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach den Bestimmungen dieses Gesetzes in der Fassung des Bundesgesetz BGBl. I Nr. 118/2015 erfolgen soll. Durch das Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 wird kein Erwerbsvorgang verwirklicht.“

Durch den Verweis auf die Entstehung der Steuerschuld mit 06.06.2016 im Rahmen der Abgabenerklärung hat der Bf. in die neue Rechtslage BGBl. I Nr. 118/2015 optiert.

Der Erwerb eines Miterben auf Grund eines Erbteilungsübereinkommens stellt einen Erwerb aus einem erbrechtlichen Titel - also Erwerbe von Todes wegen - nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG dar (vgl. UFS 08.05.2013, RV/2779-W/11).

Gemäß § 8 Abs. 4 GrEStG entsteht bei Erwerben durch Erbanfall die Steuerschuld mit der Rechtskraft des Beschlusses über die Einantwortung, im Gegenstandsfall somit mit 06.06.2016.

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

Abs. 1: Von der Besteuerung sind ausgenommen:

Z 1:

Z 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,

-

- 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).....

c) Die Befreiung steht nur bis zu einem Wert von 900 000 Euro (Freibetrag) zu. Liegt ein teilentgeltlicher Erwerb vor, vermindert sich der Freibetrag aliquot in jenem Ausmaß, der dem entgeltlichen Teil entspricht; der verminderte Freibetrag ist vom Wert des unentgeltlichen Teils abzuziehen.

d) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß lit. e) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß lit. a zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ist

-

-

- ein Mitunternehmeranteil in dem in lit. a zweiter Teilstrich angeführten Ausmaß.

e) Der Freibetrag steht beim Erwerb

-

-

– eines Mitunternehmeranteiles nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht.

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Teilstriche 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

§ 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG lautet auszugsweise:

a).....

b) *Ein Erwerb gilt als unentgeltlich, wenn er durch Erbanfall, durch Vermächtnis, durch Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, oder gemäß § 14 Abs. 1 Z 1 WEG erfolgt.*

Der Unabhängige Finanzsenat hat in seiner Entscheidung UFS 22.10.2013, RV/0133-G/12 in einem ähnlich gelagerten Fall bezüglich der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG idF BGBl. I Nr. 135/2009, die mit der im Gegenstandsfall anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 118/2015 betreffend den Regelungsinhalt von Grundstücksübertragungen im Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers deckungsgleich ist, wie folgt ausgeführt:

"Die Grunderwerbsteuer erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken oder von grundstücksgleichen Rechten. Da Grundstücke nur durch Vorgänge erworben werden können, die der herrschenden Rechtsordnung entsprechen, gehören alle Vorgänge, die auf den Erwerb eines Grundstückes abzielen, zum Rechtsverkehr: nur im Rahmen desselben ist ein Wechsel im Grundstückseigentum oder in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht rechtlich überhaupt möglich. Daher zählt die Grunderwerbsteuer zu den Verkehrsteuern (vgl. VfGH 12.6.1990, B 2/90).

Jeder abgabenrechtliche Tatbestand ist selbstständig und für sich zu beurteilen. Ein und derselbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. Die Anwendung unterschiedlicher Steuergesetze auf denselben Sachverhalt ist daher nicht ausgeschlossen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass einem Bescheid über eine andere Abgabe für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer grundsätzlich keine einem Grundlagenbescheid vergleichbare Wirkung zukommt. So gibt es etwa auch keine Wechsel- bzw. Gegenwirkung zwischen Grunderwerb- und Einkommensteuerbescheiden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 12 und 13 zu § 1 GrEStG 1987 mit weiteren Verweisen).

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen, sie tritt jedoch bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat der Beurteilung des Sachverhalts zu dienen, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen. Der normative Gehalt der Rechtsgrundlagen darf im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Korrektur

erfahren (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 29 und 30 zu § 1 GrEStG 1987).

In dem seit 1. August 2008 geltenden § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wurde der bisher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen in angepasster Form übernommen (RV, 549 BlgNR 23. GP).

.....

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 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.

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, erfüllt keinen dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Tatbestand (RV, 549 BlgNR 23. GP).

Der Erwerb eines Grundstückes, das einer Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung steht, ist begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil erworben wird. Das Beteiligungsausmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. Der Freibetrag steht nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht. Der Wert des übertragenen Mitunternehmeranteils ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 46a und 50 zu § 3 GrEStG 1987).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28.4.2011, 2009/zz/0135, ausgesprochen, wenn § 15a Abs. 4 letzter Satz ErbStG (vergleichbar mit § 3 Abs. 1 Z 2 lit. c letzter Satz GrEStG 1987) eine Aufteilung des Freibetrages nach den Anteilen am erworbenen Vermögen verlangt, ist darunter im gegebenen Zusammenhang nur die tatsächlich erworbene Quote am Mitunternehmeranteil oder am Teil eines Mitunternehmeranteils zu verstehen, auf die damit verbundenen Werte kommt es nicht an. Daher kann auch Sonderbetriebsvermögen bei dieser Aufteilung nicht nach seinem Wert berücksichtigt werden.

Der Vergleich mit der ertragsteuerlichen Beurteilung des Gesellschaftsvermögens des steuerlichen Vertreters der Bw. im Vorlageantrag kann nicht zielführend sein, da die Grunderwerbsteuer eine Verkehrsteuer ist. Zum Wesen der Verkehrsteuern gehört, dass sie ua. an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfen."

Fellner aaO., § 3 Rz 34 führt bezüglich der Voraussetzungen der Gewährung des Betriebsfreibetrages aus:

„Die Befreiung für die Übertragung des im **Sonderbetriebsvermögen** stehenden Grundstückes setzt voraus, dass die Zuwendung gemeinsam mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt und der Mitunternehmeranteil (Beteiligung am Vermögen

*der Mitunternehmerschaft) mindestens ein Viertel beträgt. Die Beteiligung am Vermögen ergibt sich in erster Linie aus dem Gesellschaftsvertrag oder sonstigen Vereinbarungen, subsidiär aus dem Gesetz. Grundstücke im Sonderbetriebsvermögen sind nur begünstigt, wenn deren Erwerb **unmittelbar** mit der Übertragung des Mitunternehmeranteils erfolgt.“*

Wie der VwGH im oben angeführten Erkenntnis zur erbschaftssteuerlichen Vorgängerbestimmung des § 15a ErbStG und der UFS in der oben zitierten Entscheidung ausgeführt haben, ist das Beteiligungsausmaß **ohne** Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln.

Im Gegenstandsfall war der Erblasser – wie aus dem Firmenbuchauszug hervorgeht – an der KG lediglich mit 20% beteiligt. Die Gewährung des Freibetrages setzt jedoch gemäß § 3 Abs 1 Z 2 lit a zweiter Teilstrich voraus, dass der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. Diese Tatbestandsvoraussetzung ist im vorliegenden Fall nicht gegeben, weshalb auch der hier strittige Betriebsfreibetrag nicht zur Anwendung gelangen kann.

Die Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend den ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 17.10.2016, in welchem der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG gewährt wurde, erfolgte daher zu Recht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Die Frage, ob im Rahmen des § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG bei Ermittlung des Beteiligungsausmaßes das Sonderbetriebsvermögen miteinzubeziehen ist, wurde bereits durch das Erkenntnis des VwGH 28.4.2011, 2009/zz/0135, welches zur dem § 3 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 inhaltlich vergleichbaren Bestimmung des § 15a ErbStG ergangen ist, geklärt.

Salzburg-Aigen, am 2. Dezember 2019

