

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch G&S Steuerberatungs GmbH, Uferstrasse 18, 5110 Oberndorf, über die Beschwerde vom 30. Oktober 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14. Oktober 2019 betreffend Festsetzung Grunderwerbsteuer für Übergabsvertrag vom 12. Juni 2019 mit ***AB***, Erfassungsnummer ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird in Übereinstimmung mit der Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 30. Jänner 2020 dahingehend abgeändert, dass die Grunderwerbsteuer mit € 14.059,63 festgesetzt wird.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 14. Oktober 2019 setzte das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (nunmehr Finanzamt Österreich; im Folgenden bezeichnet als „belangte Behörde“) gegenüber dem Beschwerdeführer die Grunderwerbsteuer für den zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Vater ***AB*** abgeschlossenen Übergabsvertrag vom 12. Juni 2019 mit 23.809,63 Euro fest. Als Bemessungsgrundlage legte die belangte Behörde der GrEst dabei einen Grundstückswert von 680.275,05 Euro zugrunde und wendete die belangte Behörde unter Verweis auf § 7 Abs 1 Z 3 GrEstG einen Tarif von 3,5% an. In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt, dass eine „*Befreiung für die Übertragung des im Betriebsvermögen stehenden Grundstücks [...] nicht gewährt werden [konnte], da die Zuwendung gemeinsam mit der Übertragung des Betriebes erfolgen muss.*“

Mit Schreiben vom 29. Oktober 2019 brachte der Beschwerdeführer das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den vorgenannten Bescheid ein und beantragte er die Festsetzung der Grunderwerbsteuer unter Berücksichtigung des Freibetrages gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG (betreffend den betrieblich genutzten Gebäudeteil) sowie des Stufentarifs für den privat genutzten Teil des Grundstücks. Begründend führte der Beschwerdeführer zusammengefasst wie folgt aus: Mittels Übergabevertrag vom 12.6.2019 sei das nicht protokollierte Einzelunternehmen „***AB***“ mit Wirkung 01.02.2017 von Herrn ***AB*** an seinen Sohn (Beschwerdeführer) übergeben worden. Zu diesem nicht protokollierten Einzelunternehmen gehöre (anteilig) das zu 48% im Betriebsvermögen befindliche Grundstück. In Punkt 2 des Übergabevertrages werde der 31.01.2017 als Übergabezeitpunkt festgehalten. Da der Wert unter 900.000,- Euro liege, der Übergeber das 55te Lebensjahr vollendet habe und der Erwerb des Grundstückes im Rahmen der Übertragung eines Betriebes erfolgt sei, stehe der Freibetrag gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG zu. Die Voraussetzung der Nutzung des Grundstückes zur Erzielung von betrieblichen Einkünften sei für den betrieblichen Anteil des Gebäudes erfüllt. So befänden sich in dem Gebäude die Geschäftsräumlichkeiten, die Werkstatt und Lagerräume. Bei dem Unternehmen handle es sich um einen Familienbetrieb, der alles rund ums „schöner Wohnen“ anbiete (Innenausstattung, Polstermöbel, Tapezierarbeiten, Planung- und Gestaltung von Geschäftsräumlichkeiten etc). Der Beschwerdeführer sei bereits seit Jahren im Unternehmen als „Juniorchef“ integriert und habe die Übergabe im Jahr 2017 stattgefunden. Laut Bilanz 2017 sei der Beschwerdeführer seit 01.02.2017 wirtschaftlicher Eigentümer des gesamten Unternehmens und des Betriebsgrundstückes. Gemäß § 21 BAO sei für die Beurteilung von abgabenrechtlichen Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Es kam lediglich hinsichtlich der Vertragsunterfertigung zu einer zeitlichen Verzögerung. Einen Vertragsentwurf habe es bereits im Jänner 2017 gegeben. Der Wille beider Parteien sei zu jedem Zeitpunkt auf eine Gesamtübertragung (Grundstück und Betrieb) gerichtet gewesen. Dem Wortlaut des Grunderwerbsteuergesetzes sei keine zeitliche Frist hinsichtlich eines zu spät schriftlich manifestierten Vertrags zu entnehmen. Es gehe lediglich darum, dass die Übertragung im Rahmen der Übertragung des Betriebes stattfindet. Das Grundstück, welches das Geschäft, die Lagerräumlichkeiten und die Werkstatt beinhalte, sei immer ein essenzieller Bestandteil des Unternehmens, ohne den kein Betrieb möglich wäre, gewesen. Die Dauer bis zur Unterfertigung des schriftlichen Vertrages könne keinen Einfluss auf die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung haben.

Mit Beschwerdevorentscheidung der belangten Behörde vom 30. Jänner 2020 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und der angefochtene Bescheid dahingehend abgeändert, dass der Stufentarif gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG angewendet wurde. Die Befreiung gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG wurde hingegen nicht zur Anwendung gebracht. Dies mit der Begründung, dass das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, erst im Jahr 2019 stattgefunden habe und der Betrieb bereits 2017 übergeben worden sei. Aus der Formulierung

des § 3 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG, wonach nur Grundstücke umfasst seien, „soweit sie zum Betriebsvermögen eines ERWORBENEN Betriebes gehören...“, sei abzuleiten, dass die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nur dann zu gewähren ist, wenn die Liegenschaftsübertragung in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsübergabe steht.

Mit Schreiben vom 28. Februar 2020 stellte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag. Begründend wurden dabei zunächst im Wesentlichen die in der Beschwerde erfolgten Ausführungen nochmals wiedergegeben. Ergänzend wurde daran anschließend im Wesentlichen ausgeführt, dass ohne die Liegenschaft eine Geschäftstätigkeit nicht möglich gewesen wäre und diese daher zweifellos zum Betrieb gehöre. Weiters sei es von jeher der Parteienwille des Betriebsübergebers (**AB**) und des Übernehmers (Beschwerdeführer) gewesen, sowohl den Betrieb als auch das Betriebsgebäude gemeinsam zu übernehmen. Die Übergabe sei bereits ab 1.2.2017 sowohl bilanziell umgesetzt als auch tatsächlich gelebt worden. Weiters sei im Übergabevertrag dezidiert angeführt, zu welchem Stichtag (dies sei der 1.2.2017) die Übertragung stattfinden sollte bzw stattgefunden hat und sei darin auf den Befreiungsbetrag hingewiesen worden. Der Vertragsentwurf habe bereits in dieser Form bestanden und dem Willen der beiden Parteien entsprochen. Lediglich die Unterzeichnung des Vertrages habe sich verzögert.

Am 13. März 2020 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

Mit Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 14. Jänner 2022 wurde der Beschwerdeführer unter Verweis auf den Umstand, dass im Übergabsvertrag vom 12. Juni 2019 unter Punkt Erstens (erster Unterpunkt) betreffend Rechtsverhältnisse und Grundbuchsbestand ua festgehalten wird, **AB** habe sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen mit Wirkung zum 01.02.2017 seinem Sohn **Bf1** übergeben, um Vorlage der den Übergang des beweglichen Anlagevermögens und des Umlaufvermögens in das Eigentum des Beschwerdeführers betreffenden vertraglichen Vereinbarung(en) ersucht. Sofern die diesbezügliche(n) Vereinbarung(en) mündlich getroffen wurde(n), werde um Übermittlung einer schriftlichen Zusammenfassung deren Inhalts ersucht. Weiters wurde der Beschwerdeführer im Hinblick auf den in der Beschwerde erfolgten Hinweis, dass laut Bilanz 2017 der Beschwerdeführer seit 01.02.2017 wirtschaftlicher Eigentümer des gesamten Unternehmens und des Betriebsgrundstückes sei, um Vorlage der betreffenden Bilanz sowie um Darlegung der Gründe für die Aktivierung der Betriebsliegenschaft beim Beschwerdeführer in der das Jahr 2017 betreffenden Bilanz bzw der Gründe für die Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Beschwerdeführers an der Betriebsliegenschaft ersucht. Weiters wurde der Beschwerdeführer um Vorlage des im Vorlageantrag zitierten Erstentwurfs des Übergabsvertrages sowie allfälliger weiterer Vertragsentwürfe ersucht.

Mit Schreiben vom 1. Februar 2022 wurde dem vorgenannten Ersuchen entsprochen und zusammengefasst ausgeführt, es habe keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich des Überganges des beweglichen Anlagevermögens und des Umlaufvermögens gegeben. Es sei das gesamte Umlaufvermögen und bewegliche Anlagevermögen an Herrn ***Bf1*** übergeben worden. Die Weiterführung des Familienbetriebes sei langjährig geplant gewesen und sei ein nahtloser Übergang erfolgt. Der Beschwerdeführer habe das protokollierte Einzelunternehmen mit allen Rechten und Pflichten, sowie die bestehenden Betriebsmittel und Fahrnisse übernommen, sobald sein Vater pensionsberechtigt war (Übernahme aller Mitarbeiter, Geschäftslokal, Firmenfahrzeuge, Warenlager, Maschinen, Werkzeuge etc). Kosten und unternehmerisches Risiko, sowie die Verantwortung für den Betrieb seien per 01.02.2017 übergegangen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Am 1. Februar 2017 übernahm der Beschwerdeführer auf der Grundlage einer mündlichen Vereinbarung von seinem Vater ***AB*** unentgeltlich das nicht protokollierte Einzelunternehmen „***AB***“, Tapezierer und Möbelhandel mit dem Standort ***Plz1*** ***Ort1***, ***Straße1***. Konkret übernahm der Beschwerdeführer zu diesem Datum insbesondere alle Mitarbeiter sowie das Eigentum am beweglichen Anlagevermögen (insb Firmenfahrzeuge, Maschinen, Werkzeuge) und am Umlaufvermögen (insb Warenvorräte).

Am 12. Juni 2019 schlossen der Beschwerdeführer und sein Vater einen die im Alleineigentum des Vaters des Beschwerdeführers befindliche bebaute Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** ***Ort1***, Grundstücksadresse ***Straße1***, ***Plz1*** ***Ort1***, betreffenden „Übergabsvertrag“.

Laut den „Rechtsverhältnisse und Grundbuchstand“ betreffenden Punkt 1.1. des Übergabsvertrages habe ***AB*** sein nicht protokolliertes Einzelunternehmen „***AB***“, Tapezierer und Möbelhandel mit dem Standort ***Plz1*** ***Ort1***, ***Straße1***, mit Wirkung zum 1.2.2017 seinem Sohn ***Bf1*** übergeben. Zu den Wirtschaftsgütern des unbeweglichen Anlagevermögens des vorangeführten Einzelunternehmens gehöre auch die vertragsgegenständliche Liegenschaft. Laut Punkt 1.3. sei Gegenstand dieses Übergabsvertrages die Liegenschaft ***EZ1***, ***KG1*** ***Ort1*** samt Baulichkeiten, Nebenanlagen und Zugehör. Unter Punkt 1.5. wurde von den Vertragsparteien festgehalten, dass das vertragsgegenständliche Grundstück zum Betriebsvermögen des nicht protokollierten Einzelunternehmens „***AB***“ gehöre, welches bereits mit Wirkung zum 01.02.2017 an

Bf1 übergeben worden sei. Unter Punkt 1.6. wurde weiters festgehalten, dass 48 % des Gebäudes zum Betriebsvermögen gehören und 52 % des Gebäudes privat genutzt werden.

Punkt 2. („Übergabevereinbarung“) des Übergabsvertrages lautete wie folgt:

*„***AB***, im Folgenden kurz ‚Übergeber‘ genannt, übergibt hiermit an seinen Sohn ***Bf1***, im Folgenden kurz ‚Übernehmer‘ genannt, und dieser übernimmt vom Übergeber mit Wirkung zum 31.01.2017 (einunddreißigsten Jänner zweitausendsiebzehn), in Abgeltung seiner Pflichtteilsansprüche, die im Punkte Erstens näher bezeichnete Liegenschaft ***EZ1*** ***KG1*** ***Ort1*** samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zugehör.“*

Laut Punkt 4. („Wohnungsgebrauchsrecht“) des Übergabsvertrages räumt der Übernehmer (Beschwerdeführer) dem Übergeber auf dessen Lebensdauer das höchstpersönliche und unentgeltliche, sohin mietzinsfreie, Wohnungsgebrauchsrecht an der gesamten Dachgeschoßwohnung des Hauses ***Straße1*** im Sinne der §§ 504 bis 508 ABGB ein.

Punkt 5. („Widerrufsverzicht“) des Übergabsvertrages lautete wie folgt:

„Sollte der Wert des Übergabsobjektes den Wert der Übergabsgegenleistungen übersteigen, so stellt diese Übergabe eine teilweise Schenkung dar. Der Übernehmer nimmt eine allfällige Schenkung dankbar an. Der Übergeber verzichtet - soweit gesetzlich zulässig - auf das Recht des Widerrufs einer solchen allfälligen Schenkung aus welchem Grunde auch immer.“

Punkt 7. („Übergabszeitpunkt“) des Übergabsvertrages lautete wie folgt:

*„Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes in den Besitz und Genuss des Übernehmers wird mit Unterfertigung dieses Vertrages vollzogen. Von da an treffen Gefahr und Zufall, Nutzen und Vorteil den Übernehmer, von da an trägt dieser auch die Steuern und öffentlichen Abgaben und die Verpflichtung zur Erbringung der Übergabsgegenleistungen.
...“*

Das Gebäude mit der Adresse ***Straße1***, ***Plz1*** ***Ort1***, wurde sowohl vom Beschwerdeführer als auch von seinem Vater insbesondere in den Jahren 2017 bis 2019 als Wohnsitz genutzt. Auf diese private Nutzung entfallen 52% der Gebäudefläche. 48% der Gebäudefläche wurden bis 31.1.2017 vom Vater des Beschwerdeführers und ab 1.2.2017 vom Beschwerdeführer betrieblich genutzt. Konkret handelte es sich bei dem betrieblich genutzten Teil des Gebäudes um die Geschäftsräumlichkeiten, die Werkstatt und die Lagerräume des am 1. Februar 2017 vom Beschwerdeführer übernommenen nicht protokollierten Einzelunternehmens „***AB***“. Über das Nutzungsrecht hinausgehende Rechte an den betrieblich genutzten Gebäudeteilen kamen dem Beschwerdeführer in dem Zeitraum vom 1.2.2017 bis zum Abschluss des Übergabsvertrages am 12.6.2019 nicht zu.

2. Beweiswürdigung

Die positiven Befugnisse (Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung) sowie der negative Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache) kommen idR dem zivilrechtlichen Eigentümer einer Sache zu und ist insoweit grundsätzlich von einer dahingehenden Vermutung auszugehen. Dass der Beschwerdeführer im Zeitraum vom 1.2.2017 bis zum Abschluss des Übergabsvertrages am 12.6.2019, in dem noch der Vater des Beschwerdeführers Eigentümer der gegenständlichen Liegenschaft war, davon abweichend das Recht auf Nutzung der betrieblich genutzten Gebäudeteile zukam und dieses Recht ausübte, ergibt sich aus dem glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag. Dass dem Beschwerdeführer insoweit über das Nutzungsrecht hinausgehende Rechte zugekommen wären, hat der Beschwerdeführer hingegen nicht dargetan, obwohl der Beschwerdeführer vom Bundesfinanzgericht ausdrücklich um Darlegung der Gründe für die von ihm vertretene Zuordnung des wirtschaftlichen Eigentums an der Betriebsliegenschaft ersucht wurde, und sind dem Akteninhalt auch keine dahingehenden Anhaltspunkte zu entnehmen.

Im Übrigen sind die obigen Sachverhaltsfeststellungen allesamt aktenkundig bzw ergeben sich diese aus den glaubwürdigen, nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widersprochenen Ausführungen des Beschwerdeführers.

Vor diesem Hintergrund können die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zeitpunkt der Verwirklichung eines Erwerbstatbestandes

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen – soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen – der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 8 Abs 1 GrEStG 1987 entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Im vorliegenden Fall lag ein den Anspruch des Beschwerdeführers auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erstmals mit Abschluss des

Übergabsvertrages am 12. Juni 2019 vor. Dass zuvor bereits ein das gegenständliche Grundstück betreffendes Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 abgeschlossen worden wäre, behauptet der Beschwerdeführer nicht und ist dies unstrittig. Gleichwohl ist im Hinblick auf das Beschwerdevorbringen, der Wille der Vertragsparteien sei bereits im Jänner 2017 darauf gerichtet gewesen, den betrieblich genutzten Teil des Grundstücks gemeinsam mit dem Betrieb zu übertragen, vor dem Hintergrund, dass grundsätzlich auch ein bloß mündlich abgeschlossener Vertrag über ein inländisches Grundstück den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG zu erfüllen vermag (vgl zB VwGH 3.7.1969, 1572/68), zunächst festzuhalten, dass eine Eigentumsübertragung an einem bestimmten Teil eines Gebäudes ohne Begründung von Wohnungseigentum rechtlich unmöglich iSd § 878 ABGB ist und eine etwaige dahingehende mündliche Vereinbarung bereits aus diesem Grund als absolut nichtig zu qualifizieren wäre (vgl *Koziol – Welser/Kletečka*, Bürgerliches Recht I¹⁴ Rz 541). Auch ein etwaiger mündlicher (Schenkungs-)Vertrag hinsichtlich des gesamten Grundstücks wäre gegebenenfalls mangels Formgültigkeit nichtig, da die Gültigkeit eines Schenkungsvertrages ohne „wirkliche Übergabe“ die Aufnahme eines Notariatsakts zur Voraussetzung hat (§ 1 Abs 1 lit d NotAkteG). Eine „wirkliche Übergabe“ könnte der Rsp des OGH zufolge nur dann angenommen werden, wenn neben dem Schenkungsvertrag ein anderer, von diesem verschiedener und als Übergabe erkennbarer Akt gesetzt wird, der nach außen in Erscheinung tritt und geeignet ist, dem Willen des Geschenkgebers Ausdruck zu verleihen, das Schenkungsobjekt aus seiner Gewahrsame in die des Beschenkten zu übertragen (vgl zB OGH 2.2.2005, 9 Ob 149/04h, mwN; vgl dazu zB auch *Giller/Binder*, Die wirkliche Übergabe geschenkter Liegenschaften – steht eine Judikaturwende bevor? Teil 1, EF-Z 2015, 105 ff). Ein derartiger Akt kann im Beschwerdefall allerdings bereits deshalb nicht angenommen werden, da sowohl der Beschwerdeführer als auch sein Vater das betreffende Gebäude vor der Betriebsübergabe im Jahr 2017 und auch danach jeweils bewohnt haben und insoweit keine nach außen erkennbare Gewahrsamsübertragung stattgefunden hat.

Somit kann ausgeschlossen werden, dass vor Abschluss des Übergabsvertrages am 12. Juni 2019 zivilrechtlich ein wirksames, auf eine gemeinsam mit dem übrigen Betriebsvermögen erfolgende Übertragung des gegenständlichen Grundstücks gerichtetes Verpflichtungsgeschäft vorlag. Zivilrechtlich kann die unbestritten erfolgte tatsächliche Nutzung des betrieblich genutzten Grundstücksteils durch den Beschwerdeführer ab 1.2.2017 vor diesem Hintergrund nur als (unentgeltliche) Gebrauchsüberlassung qualifiziert werden.

Wenn der Beschwerdeführer vorbringt, er sei – abweichend von der erst im Jahr 2019 erfolgten zivilrechtlichen Übertragung des Eigentums – bereits im Zuge der am 1.2.2017 erfolgten Betriebsübertragung wirtschaftlicher Eigentümer der streitgegenständlichen Grundstücksteile geworden, da diese ab diesem Zeitpunkt von ihm betrieblich genutzt wurden und diese auch betriebsnotwendig seien, ist dazu wie folgt auszuführen:

Gemäß § 24 Abs 1 lit d BAO werden „*Wirtschaftsgüter, über die jemand die Herrschaft gleich einem Eigentümer ausübt, [...] diesem zugerechnet.*“

Wirtschaftlicher Eigentümer iSd § 24 BAO ist nach der Rsp des VwGH in der Regel der zivilrechtliche Eigentümer. Zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum fallen jedoch auseinander, wenn ein anderer als der zivilrechtliche Eigentümer die positiven Befugnisse, die Ausdruck des zivilrechtlichen Eigentums sind, wie insbesondere Gebrauch, Verbrauch, Veränderung, Belastung und Veräußerung, auszuüben in der Lage ist, und wenn er zugleich den negativen Inhalt des Eigentumsrechts, nämlich den Ausschluss Dritter von der Einwirkung auf die Sache, geltend machen kann (vgl zB VwGH 31.5.2011, 2008/15/0153; VwGH 25.1.2006, 2002/13/0042, mwN). Für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums ist zudem insbesondere von Bedeutung, wer die Chance von Wertsteigerungen und das Risiko von Wertminderungen trägt (vgl VwGH 25.1.2017, Ra 2014/13/0029, mwN).

Der vom Beschwerdeführer vertretenen Ansicht zufolge sei er – abweichend vom erst im Jahr 2019 vereinbarten und vollzogenen Übergang des zivilrechtlichen Eigentums – bereits seit 1.2.2017 wirtschaftlicher Eigentümer der streitgegenständlichen Liegenschaftsteile. Dabei stützt sich der Beschwerdeführer allerdings ausschließlich auf die – weder von der belangten Behörde noch vom Bundesfinanzgericht in Zweifel gezogene – betriebliche Nutzung von Teilen der Liegenschaft ab dem 1.2.2017. Dass darüber hinaus zu diesem Zeitpunkt – neben dem Gebrauch – auch bereits die übrigen positiven Befugnisse (Belastung, Veräußerung etc) sowie der negative Inhalt des Eigentumsrechtes (Ausschluss Dritter vor der Einwirkung auf die Sache) auf den Beschwerdeführer übergegangen wären, wurde vom Beschwerdeführer nicht dargetan (siehe dazu auch die unter Punkt 2 erfolgten Ausführungen). Aus der Tatsache, dass der Vater des Beschwerdeführers die Betriebsliegenschaft ab dem 1.2.2017 (offenbar unentgeltlich) zur Nutzung überlassen hat, ergibt sich noch nicht, dass er dem Beschwerdeführer über die einem Nutzungsberechtigten üblicherweise zustehenden Befugnisse hinausgehende Rechte eingeräumt hat (vgl dazu auch VwGH 15.12.1971, 545/69).

Somit ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des gegenständlichen Beschwerdefalles aber davon auszugehen, dass der Vater des Beschwerdeführers die in seinem zivilrechtlichen Eigentum befindliche streitgegenständliche Liegenschaft auch wirtschaftlich betrachtet nicht bereits zum 1.2.2017 an den Beschwerdeführer übertragen, sondern zunächst noch zurückbehalten hat und somit insoweit auch wirtschaftlich betrachtet zunächst lediglich eine (unentgeltliche) Gebrauchsüberlassung an den Beschwerdeführer stattfand. Bei einer derartigen Sachlage ist allerdings nach der Rsp des VwGH aus einkommensteuerrechtlicher Sicht eine Entnahme der Liegenschaft aus dem Betriebsvermögen zu unterstellen (vgl VwGH 4.3.2009, 2004/15/0115).

Somit könnte eine Verwirklichung des Erwerbstatbestandes iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 bereits im Jahr 2017 auch nicht auf die Bestimmung des § 23 Abs 3 BAO, der zufolge eine

zivilrechtliche Nichtigkeit des Rechtsgeschäftes so lange ohne Bedeutung ist, als die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Rechtsgeschäftes eintreten und bestehen lassen, gestützt werden (vgl zur grundsätzlichen Anwendbarkeit der in § 23 Abs 3 und 4 BAO festgelegten Grundsätze im Bereich des Grunderwerbsteuerrechtes zB *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern Band II: Grunderwerbsteuer zu § 1 GrEStG [15. Lfg 2016] Rz 140 f mwH); würde eine auf § 23 Abs 3 BAO gestützte Besteuerung doch jedenfalls voraussetzen, dass die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des (zivilrechtlich nichtigen) Rechtsgeschäftes – somit die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an der streitgegenständlichen Liegenschaft (vgl VwGH 24.3.1976, 567/74) – eintreten lassen. Ob zum Zeitpunkt der Übertragung des übrigen Betriebsvermögens am 1.2.2027 tatsächlich bereits eine zumindest die *essentialia negotii* umfassende – wenn auch gegebenenfalls zivilrechtlich nichtige – Willenseinigung der Vertragsparteien betreffend die Eigentumsübertragung an den streitgegenständlichen Liegenschaftsteilen vorlag, kann vor diesem Hintergrund dahingestellt bleiben.

Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 wurde somit im Beschwerdefall (erst) mit Abschluss des Übergabsvertrages am 12. Juni 2019 verwirklicht und entstand damit gem § 8 Abs 1 GrEStG 1987 die Steuerschuld.

3.2. Nichtanwendbarkeit einer Befreiungsbestimmung

Für die Zuerkennung einer abgabenrechtlichen Begünstigung im Bereich der Grunderwerbsteuer sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld maßgeblich (VwGH 4.12.2003, 2003/16/0472). Wie unter Punkt 3.1. dargelegt wurde, ist die Steuerschuld iSd § 8 Abs 1 GrEStG mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, hier mit Abschluss des Übergabsvertrages am 12. Juni 2019 entstanden.

Gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 sind von der Besteuerung ua ausgenommen:

„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. 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 Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,

– ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des

Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,

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

e) Der Freibetrag steht beim Erwerb

– eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu,

– eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht,

– 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.

f) ...

g) ...“

In den Fassungen des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 bis zu seiner Novellierung durch das StRefG

2015/2016 (BGBl I 2015/118) knüpfte die Bestimmung an „*Erwerbe von Vermögen*“ an. Als

„*Vermögen*“ wurden in § 3 Abs 1 Z 2 lit a leg cit Betriebe und Teilbetriebe, die der

Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, dienen, und 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, definiert. Die Verknüpfung zum eigentlich relevanten Vorgang des Grundstückserwerbs – im Rahmen des Erwerbs des definierten Vermögens – wurde bei den von § 3 Abs 1 Z 2 lit a erster Spiegelstrich leg cit erfassten Fällen (Betriebe und Teilbetriebe) durch die Formulierung „*wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird*“ hergestellt (vgl dazu Bodis in Arnold/Bodis [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [15. Lfg 2017] § 3 Rz 87 und Rz 63). Die Bestimmung begünstigte somit in ihrer damaligen Fassung im Anwendungsbereich von § 3 Abs 1 Z 2 lit a erster Spiegelstrich leg cit den Erwerb eines Betriebs oder Teilbetriebs selbst, wenn dadurch ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wurde.

Mit der Neufassung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 durch das StRefG 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wurden die Voraussetzungen dahingehend präzisiert, dass nunmehr „*Erwerbe [...]* eines Grundstückes“ befreit werden und die erfassten Grundstücke definiert werden. Eine Änderung des materiellen Gehalts der Bestimmung war damit nicht verbunden (vgl Bodis in Arnold/Bodis [Hrsg], Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 [15. Lfg 2017] § 3 Rz 88). Begünstigt werden soll daher nach wie vor der Erwerb eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils. Darin übereinstimmend ist auch in den Gesetzesmaterialien zum StRefG 2015/16 die Rede von „*Grundstücken, die im Rahmen einer begünstigten Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung auf den Erwerber übergehen*“ (ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP 35).

Wie auch der Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 2 lit a erster Spiegelstrich GrEStG 1987, wonach nur Grundstücke umfasst sind, soweit sie zum Betriebsvermögen eines ERWORBENEN Betriebes oder Teilbetriebes gehören, impliziert, setzt die Inanspruchnahme der Begünstigung somit voraus, dass der Grundstückserwerb im Rahmen einer Betriebs-, Teilbetriebs- oder Mitunternehmeranteilsübertragung verwirklicht werden muss. Nicht hinreichend ist es somit etwa, wenn ein betrieblich genutztes Grundstück erworben wird, ohne dass dabei zugleich auch die (übrigen) wesentlichen Grundlagen des (Teil-)Betriebs erworben werden (vgl diesbezüglich zu § 15a ErbStG – dem historischen Vorbild der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung [vgl ErläutRV 549 BlgNR XXIII. GP 7] – Dorazil/Taucher, ErbStG⁴ § 15a Anm 2.3 mwN).

Sowohl der Gesetzeswortlaut als auch eine historische Interpretation der in Rede stehenden Befreiungsbestimmung erhellen somit, dass eine Anwendung dieser Bestimmung voraussetzt, dass ein Grundstück – sofern es sich bei dem Grundstück (wie im Beschwerdefall) selbst um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt – gemeinsam mit den übrigen Grundlagen des (Teil-)Betriebs erworben wird. Der Erwerb der wesentlichen Grundlagen des (Teil-)Betriebs muss maW im Rahmen eines einheitlichen Vorganges erfolgen. In diesem Zusammenhang kann sinngemäß auf die zu § 24 EStG 1988 ergangene Rsp des VwGH verwiesen werden. Demnach liegt die Veräußerung eines Betriebes im Ganzen vor, wenn der Erwerber ein lebendes bzw

lebensfähiges Unternehmen, somit alle wesentlichen Betriebsgrundlagen, übernimmt (vgl. VwGH 24.6.2003, 2000/14/0178). Dies erfordert im Regelfall bei einem einheitlichen Gewerbebetrieb seine Übertragung *uno actu* (vgl. VwGH 3.2.1970, 1563/68).

Findet jedoch – wie im Beschwerdefall – eine zeitlich gestaffelte Betriebsübergabe statt, bei der zunächst nur ein Teil der Betriebsgrundlagen übertragen wird, während der andere Teil zunächst nur zum Gebrauch überlassen und erst nach Ablauf eines nicht bloß als geringfügig zu bezeichnenden Zeitabstandes übertragen wird, liegt ein nach der Maßgabe obiger Ausführungen erforderlicher einheitlicher Erwerbsvorgang nicht vor, zumal auch bei Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise bei einem Zeitabstand von über zwei Jahren zwischen den beiden Übertragungsvorgängen (vgl. zum relevanten Zeitpunkt die unter Punkt 3.1 erfolgten Ausführungen) jedenfalls nicht mehr von einem einheitlichen (wirtschaftlichen) Vorgang gesprochen werden kann (vgl. in diesem Zusammenhang VwGH 3.2.1970, 1563/68, wonach uU bei zwei lediglich kurzzeitig voneinander getrennten Übertragungsvorgängen binnen weniger Monate noch von einer einheitlichen Veräußerung gesprochen werden könne; krit. zur Annahme eines einheitlichen Übertragungsvorganges auch bei Übertragungen innerhalb kurzer Zeit hingegen *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 24 Tz 25 mwH).

Soweit der Beschwerdeführer in diesem Zusammenhang vorbringt, es sei ursprünglich – ungeachtet der tatsächlich erfolgten vertraglichen Vereinbarungen – eine gemeinsame Übertragung des gesamten Betriebsvermögens beabsichtigt gewesen, genügt es darauf zu verweisen, dass der Besteuerung nur der tatsächlich realisierte Sachverhalt zu Grunde gelegt werden kann.

3.3. Berechnung der Grunderwerbsteuer

Die Steuer ist im Beschwerdefall gemäß § 4 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG 1987 vom Grundstückswert (€ 680.275,05) zu berechnen und ist die Grunderwerbsteuer von dieser Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 wie folgt zu ermitteln:

250.000,00	0,5%	€ 1.250,00
150.000,00	2%	€ 3.000,00
280.275,05	3,5%	€ 9.809,63
Grunderwerbsteuer		€ 14.059,63

3.4. Zulässigkeit der 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.

Zur Frage der Anwendbarkeit des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 bei einer zeitlich gestaffelten Betriebsübergabe fehlt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden ist.

Salzburg, am 27. Juni 2022