

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. August 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 11. Juli 2023 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1***, Erfassungsnummer 10-2021, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Übergabsvertrag

Am 16.10.2020 unterzeichneten Herr A, geb. 1934, und Frau C als *“Übergeberseite”* einerseits und der Beschwerdeführer (kurz: Bf) als *“Übernehmerseite”* andererseits einen *“ÜBERGABSVERTRAG und SCHENKUNGSVERTRAG”*.

Mit diesem Vertrag übergab der Vater an den Sohn (der Bf) die Liegenschaften

- EZ-1, Gst-1, inneliegend KG-W, sowie das gem. der im Vertrag angeführten Vermessungsurkunde gebildete Trennstück 2 im Ausmaß von 10m²,
- EZ-2, Gst-2, inneliegend KG-H, im Flächenausmaß von 8.258m², jeweils zur Gänze und
- den ideellen Hälfteanteil der EZ-3, Gst-3, inneliegend KG-W,

“samt allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, sowie samt allen Rechten und Pflichten wie der Übergeber den Übergabsgegenstand bisher besessen und benützt hat und zu besitzen und benützen berechtigt war“.

Ferner wurde die Übergabe von Fahrnissen, 5 Lastkraftwagen, aufgelistet.

In Vertragspunkt *“Zweitens“* wurde festgehalten, dass der Bf vom Übergeber das Unternehmen Holzbaubetrieb G bereits vor Unterfertigung dieses Vertrages übernommen hat.

Der Übergeber hat sich weiters ein lebenslanges Wohnungsrecht an der Wohnung im ersten Stock der Liegenschaft EZ-2, Gst-2, ausbedungen (Vertragspunkt *“Drittens“*).

In Vertragspunkt *“Fünftens“* wurde vereinbart, dass der Übergeber auf der Übergabsliegenschaft haftende Schulden mit Stand 31.12.2018, die nicht ausdrücklich vom Übernehmer übernommen wurden, zu tragen hat und bestimmte im Vertrag angeführte Verbindlichkeiten vom Übernehmer (Bf) in die alleinige Rückzahlung zu nehmen sind.

Am 19.3.2021 wurde zwischen den Vertragsparteien ein *“Zusatz zum Übergabs- und Schenkungsvertrag vom 16.10.2020“* vereinbart, in dem die Übertragung der Trennstücke 1 und 2 schriftlich festgehalten wurde.

Im Juni 2021 verstarb der Übergeber.

Bescheid

In der Selbstberechnung wurde unter Inanspruchnahme des Betriebsfreibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer mit € 0,00 angenommen.

Im Zuge einer Überprüfung ermittelte die Abgabenbehörde für die vom Übergeber an seinen Sohn übertragenen Liegenschaften bzw. Anteile insgesamt einen Grundstückswert in Höhe von € 853.145,78.

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt von dieser Bemessungsgrundlage unter Anwendung des Stufentarifs gem. § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 20.110,10 fest. Begründet wurde dies wie folgt:

“Die Festsetzung erfolgt gem § 201 Abs. 2 Z 3 BAO, da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die durchgeführte Selbstberechnung erwies sich als unrichtig. Im Zuge der Bearbeitung der Abgabenerklärung betreffend den Übergabs- & Schenkungsvertrages vom 16.10.2020 wurde festgestellt, dass die Grunderwerbsteuer inzwischen selbstberechnet wurde und der Betriebsfreibetrag gewährt wurde. Da sich der Übergeber seit 2005 in Pension befindet und daher kein unmittelbarer Zusammenhang mit einer Betriebsübertragung gegeben ist, sondern nur betrieblich genutzte

Grundstücke übergeben werden, ist der Betriebsfreibetrag gem § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht anzuwenden. Dieser Umstand stellt in diesem Abgabenverfahren eine neu hervorgekommene Tatsache iSd § 303 BAO dar und wurde bei der rechtl Würdigung bisher nicht berücksichtigt. Die Kenntnis dieser Umstände hätte einen im Spruch anderslautenden Bescheid herbeigeführt. Die Bemessungsgrundlage ergibt sich aus den vorgelegten Grundstückswertberechnungen, der Grundwert für die EZ-2 beträgt € 108.023,31 (Bodenwert € 2,9069/m², 8.258m²), 1/2 Grundwert der EZ-3 ist nur für 990m² zu berechnen (€ 4.856,17) und die Garage ist ein Wohngebäude mit 1/2 Gebäudewert iHv € 27.567,31. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.“

Beschwerde

Fristgerecht wurde dagegen Beschwerde erhoben und vom Bf im Wesentlichen vorgebracht:

Sein Vater sei im Jahr 2005 nicht in Pension gegangen, sondern habe unsere Firma geführt. Zu diesem Zeitpunkt sei er 11 Jahre alt gewesen. Er habe an der HTL Abteilung Hochbau maturiert, legte die Holzbau-Meister- und Dachdeckermeisterprüfung ab und erwarb den Titel 'Ingenieur'. Sein Vater habe immer die Absicht gehabt, die Firma und die Grundstücke gleichzeitig an ihn zu übergeben. Seinem Vater sei die Konzession wegen dem Bau von zwei Hallen entzogen worden. Daher sei es notwendig gewesen, die Firma 2017 auf dem Papier an ihn zu übertragen. Bis zum 31.12.2018 seien alle Rechnungen auf den Vater geführt worden. In der Zwischenzeit sei die Übernahme vorbereitet worden, der Rechtsanwalt habe diese in die Länge gezogen. Die Grundstücke mussten neu vermessen und zusammengelegt werden, auch deshalb die Verzögerung. Die Grundstücke wurden mit dem "ÜBERGABSVERTRAG und SCHENKUNGSVERTRAG" vom 16.10.2020 übernommen, dass die Firmen- und Grundstücksübergabe nicht gleichzeitig war, sei nicht die Schuld der Beteiligten gewesen.

Gleichzeitig wurde der Antrag gestellt, die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung an das Bundesfinanzgericht vorzulegen.

Vorlage

Mit Bericht vom 20.09.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde samt den Teilen des Verwaltungsaktes laut Aktenverzeichnis an das Verwaltungsgericht vor.

Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht

Es wurde in die Versicherungsdaten, in das Firmenbuch und in die ertragsteuerlichen Daten Einsicht genommen.

Mit Vorhalt vom 17.09.2024 wurde der Bf eingeladen bestimmte Abläufe in der Vergangenheit näher darzustellen.

Im Antwort-Mail vom 22.10.2024 wurde vom Bf ausgeführt, dass er von 1.1.2016 – 31.12.2018 bei seinem Vater angestellt gewesen sei. Der Vater habe die Firma bis zum 31.12.2018 geführt, alle Rechnungen und die gesamte Buchhaltung hätten auf seinen Vater gelautet. Am 1.1.2019 habe er die Firma (siehe Firmenbuch) übernommen. Leider habe der Anwalt Monate für den Übergabsvertrag gebraucht, weshalb dieser erst am 16.10.2020 unterschrieben werden konnte.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Vater des Bf betrieb ein protokolliertes Holzbauunternehmen (FN-x).

Seit 1.1.2005 bezog er eine Alterspension.

Im März 2017, im Alter von 83 Jahren, wurde seine Gewerbeberechtigung für beendet erklärt (siehe Gewerbeinformationssystem Austria).

Im April bzw. Mai 2017 erwarb der Bf die Gewerbeberechtigungen für den Betrieb eines Sägewerks, Dachdeckers und Holzbau-Meisters (siehe Gewerbeinformationssystem Austria).

In der Folge hat der Bf die Neueröffnung eines Betriebes beim Finanzamt angemeldet.

Aus diesem Anlass fand im Februar 2018 eine Nachschau statt. Im Abschlussbericht wurden folgende Feststellungen getroffen:

‘Der Bf hat seit der Betriebseröffnung im Mai 2017 keine Umsätze getätigt hat. Die Gründung der Einzelfirma erfolgte aufgrund der Entziehung der Gewerbeberechtigung des damaligen Firmeninhabers (der Vater). Das bisherige Unternehmen wird vom Vater weitergeführt, da der Bf als Techniker beschäftigt ist und die Gewerbeberechtigung zur Verfügung stellt. Geplant ist in den nächsten Monaten laut mündlicher Angabe die Errichtung einer GmbH. Wie die genaue Vorgangsweise (Einbringung oder Betriebsaufgabe) erfolgen wird, wird noch mit dem steuerlichen Vertreter besprochen.’

Am 5.12.2018 wurde das Einzelunternehmen des Vaters im Firmenbuch von Amts wegen gelöscht. Am 9.1.2019 wurde des Einzelunternehmen des Bf im Firmenbuch eingetragen (siehe FN-h).

Vom Finanzamt wurden die Umsätze bis 2018 dem Vater zugerechnet.

Ab 2019 erzielte der Bf Umsätze und Einkünfte aus dem Holzbaubetrieb.

Im September 2019 fand eine Außenprüfung beim Bf statt. Dabei wurden - was die organisatorische Seite betrifft - im Wesentlichen die Feststellungen der Nachschau wiedergegeben, auch der Umstand, dass laut Rücksprache mit dem steuerlichen Vertreter noch immer unklar sei, ob eine GmbH gegründet wird oder wie die Übergabe erfolgen soll.

Zu der Übergabe Ende 2018 gibt es keinen Vertrag oder Aufzeichnungen zum übernommenen Betriebsvermögen.

Am 16.10.2020 wurde der *“ÜBERGABSVETRAG und SCHENKUNGSVERTRAG“* unterzeichnet und die vertragsgegenständlichen Grundstücke übertragen.

Die EZ-2 ist als Geschäftsgrundstück bewertet und wurde untergeordnet privat genutzt. Die EZ-1 wurde betrieblich genutzt und die EZ-3 war als Einfamilienhaus mit Garage bewertet.

Die von der Abgabenbehörde herangezogenen Grundstückswerte der übertragenen Liegenschaften bzw. Anteile sind unstrittig.

2. Beweiswürdigung

Im Rahmen der freien Beweiswürdigung ist als erwiesen anzunehmen, dass die Überlassung des Betriebes durch den Bf spätestens Ende 2018 erfolgte.

Dafür sprechen das Vorbringen des Bf, die Eintragungen im Firmenbuch, die Feststellungen des für die Umsatz- und Ertragsteuern zuständigen Finanzamtes und der vertragliche Hinweis, dass Verbindlichkeiten mit Stand 31.12.2018 relevant sein sollen (Vertragspunkt *“Fünftens“*).

Welche Anlage- oder Umlaufgüter konkret zu diesem Übergabszeitpunkt übernommen wurden, ist nicht nachvollziehbar und es wurde diesbezüglich auch kein Beweisvorbringen erstattet.

Es ist daher von einer (unentgeltlichen) mündlichen Gebrauchsüberlassung der betrieblich genutzten Liegenschaftsteile und von Betriebsmitteln auszugehen.

Bei der Außenprüfung betreffend Zeitraum 1-6/2019 im September 2019 war laut Rücksprache der steuerlichen Vertretung noch unklar, ob eine GmbH gegründet bzw. wie die Übernahme des Betriebes erfolgen soll. Der Bericht der Prüferin enthält keinen Hinweis auf eine beabsichtigte Übergabe von Liegenschaften.

Es gibt keine schriftlichen Quellen darüber, was im Zuge der Übernahme bzw. Weiterführung des Betriebes durch den Bf Ende 2018 vereinbart und beabsichtigt war. Der genaue Inhalt der mündlichen Vereinbarung ist nach außen nicht in Erscheinung getreten und wurde auch nicht offengelegt.

Die gesamten Umstände erwecken den Eindruck, dass erst nach der Weiterführung des Geschäftes Ende 2018 die involvierten Parteien und Grundstückseigentümer zu einer einvernehmlichen Lösung gekommen sind, zumal mit dem Übergabsvertrag auch Liegenschaftsanteile an einem Einfamilienhaus übertragen wurden. Das Vorbringen, der beauftragte Rechtsanwalt wäre der Hauptverantwortliche für die Verzögerung der Grundstückstransaktionen, ist nicht glaubwürdig.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes tritt bei Begünstigungstatbeständen, dazu gehören auch Steuerbefreiungen, die Amtswegigkeit der Sachverhaltsermittlung gegenüber der Offenlegungspflicht des Begünstigungswerbers in den Hintergrund. Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat also selbst einwandfrei und unter Ausschluss jeden Zweifels das Vorliegen aller jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH 18.12.2019, Ro 2018/15/0025).

Zusammenfassend ist sohin festzuhalten, dass ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gebrauchsüberlassung des Betriebes und der Übertragung der Betriebsgrundstücke nicht besteht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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 Bf auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 erstmals mit Abschluss des Übergabsvertrages am 16.10.2020 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 Dezember 2018 darauf gerichtet gewesen, den betrieblich genutzten Teil des Grundstücks gemeinsam mit dem Betrieb zu übertragen, festzuhalten, dass dies, wie bereits oben festgestellt, nach außen hin nicht in Erscheinung getreten ist und die genauen Umstände einer etwaigen mündlichen Vereinbarung unklar sind.

Somit kann ausgeschlossen werden, dass vor Abschluss des Übergabsvertrages am 16.10.2020 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 der betrieblich genutzten Grundstücke durch den Bf ab Dezember 2018 vor diesem Hintergrund nur als (unentgeltliche) Gebrauchsüberlassung qualifiziert werden.

Der Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wurde somit im Beschwerdefall (erst) mit Abschluss des Übergabs- und Schenkungsvertrages verwirklicht und entstand damit gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG 1987 die Steuerschuld.

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 dargelegt wurde, ist die Steuerschuld iSd § 8 Abs. 1 GrEStG mit der Verwirklichung des Erwerbsvorganges, hier mit Abschluss des Übergabsvertrages am 16.10.2020, entstanden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idF BGBl. I Nr. 104/2019 sind von der Besteuerung ua ausgenommen:

“ 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. 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) *Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das Vermögen gemäß lit. a oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird. Der Erwerber hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt Österreich anzuzeigen.*
 - g) *Lit. f gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das erworbene Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein in lit. f angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.“*

Im Erkenntnis vom 27.06.2022, RV/6100158/2020, hat das Bundesfinanzgericht folgende Rechtsansicht vertreten:

"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).“

Der konkrete Beschwerdefall bietet keinen Anlass von dieser Rechtsprechung abzugehen. Werden - wie im Beschwerdefall – Betriebsgrundlagen zunächst nur zum Gebrauch überlassen und erst nach Ablauf eines nicht bloß als geringfügig zu bezeichnenden Zeitabstandes Betriebsgrundstücke oder Liegenschaftsanteile übertragen, liegt ein nach der Maßgabe obiger Ausführungen erforderlicher einheitlicher Erwerbsvorgang nicht vor.

Der eine Begünstigung in Anspruch nehmende Abgabepflichtige hat aber selbst einwandfrei das Vorliegen all jener Umstände darzulegen, auf die die abgabenrechtliche Begünstigung gestützt werden kann (vgl. VwGH vom 04.09.2019, Ro 2019/13/0024, unter Hinweis auf z.B. VwGH 9.10.1991, 90/13/0007; Ritz, BAO⁶, § 115 Tz 12, mit Hinweisen auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes).

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.

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

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Der Schwerpunkt des Verfahrens lag auf der Sachverhaltsebene (unmittelbarer Zusammenhang zwischen Gebrauchsüberlassung und Grundstückstransaktion), die einer Revision nicht zugänglich ist (vgl. etwa VwGH vom 04.12.2019, Ra 2019/16/0194, unter Hinweis auf den Beschluss vom 25.02.2016, Ra 2016/16/0006, mwN).

Im Übrigen konnte sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen.

Salzburg, am 27. August 2025