

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Gerald Erwin Ehgartner in der Beschwerdesache ****BF****, Steuernummer *******, über die Beschwerde vom 23. April 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 3. April 2024 betreffend Grunderwerbsteuer betreffend den Übergabsvertrag vom 3. Oktober 2023 mit ****M****, Erfassungsnummer *******, zu Recht:

I. Der Beschwerde wird Folge gegeben. Gemäß § 279 BAO wird der angefochtene Bescheid wie folgt abgeändert:

Von der Bemessungsgrundlage EUR 87.449,37 (Grundstückswert der Grundstücke) wird unter Anwendung des ermäßigten Stufentarifs gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 die Grunderwerbsteuer mit EUR 437,25 festgesetzt.

II. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang

Dem beschwerdegegenständlichen Übergabsvertrag (vom 3.10.2023) vorausgehend übergaben mit Übergabsvertrag vom 22.7.2022 die Übergeber ****V**** und seine Ehegattin ****M**** an die übernehmenden Söhne ****S1**** und ****S2**** jeweils folgende Eigentumswohnungen einer näher bezeichneten Liegenschaft in das Alleineigentum:

- Top 10, Übergabe von ****M**** an ****S2****
- Top 30, Übergabe ****V**** an ****S1****
- Top 40, Übergabe von ****M**** an ****S1****
- Top 56 (W Stg 3/6), Übergabe von ****M**** an ****S2****

Nach Punkt 6. Des Übergabsvertrags vom 22.7.2022 räumten die Übernehmer (die Söhne) der jeweiligen Übergeberseite das lebenslange Fruchtgenussrecht ein: Hinsichtlich Top 30 wurde

somit ****V****, hinsichtlich aller anderen Tops (56 [W Stg 3/6], 40 und 10) ****M**** das lebenslange Fruchtgenussrecht eingeräumt.

Mit dem – hier nun beschwerdegegenständlichen – Übergabsvertrag vom 3.10.2023 übergaben ****M**** und ihr Sohn ****S1****, vier Eigentumswohnungen als Gesellschaftereinlage zur Einbuchung als Kapitalrücklage an die beschwerdeführende Gesellschaft ****BF****.

Drei Eigentumswohnungen wurden von ****M**** eingebracht (Top 56 [W Stg 2/6], Top 21 und Top 22), eine Eigentumswohnung, Top 30, wurde von ****S1**** übertragen; die von ****S1**** übertragene Eigentumswohnung war, entsprechend dem zuvor angeführten Übergabsvertrag vom 22.7.2022, nach wie vor mit dem zugunsten von ****V**** einverleibten Fruchtgenussrecht belastet. Alle anderen Eigentumswohnungen waren unbelastet.

Mit dem beschwerdegegenständlich angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 3.4.2024 setzte die belangte Behörde betreffend die von ****M**** übertragenen Grundstücke die Grunderwerbsteuer unter Heranziehung des Grundstückswerts von EUR 87.449,37 und Anwendung des regulären Tarifs von 3,5% mit EUR 3.060,73 fest.

Begründend führte die belangte Behörde aus, dass die Mindestbemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen sei, weil die Gegenleistung (Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes iHv EUR 108.330,06) geringer als der Grundstückswert (Grundstückswert [aller vier Eigentumswohnungen] ermittelt durch das Pauschalwertmodell iHv EUR 134.456,89) gewesen sei (klarstellend sei darauf hingewiesen, dass der Grundstückswert der Erwerbe der beschwerdeführenden Gesellschaft von ****M**** EUR 87.449,37 betrug und jener von ****S1**** EUR 47.007,52, in Summe somit EUR 134.456,89).

Zumal die Gegenleistung mehr als 70% des Grundstückswertes betrage, handle es sich, so die belangte Behörde weiter, um einen entgeltlichen Erwerb, der Steuersatz betrage daher 3,5% vom Grundstückswert der (von ****M**** übergebenen) Eigentumswohnungen Top 56, Top 21 und Top 22.

Neben dem beschwerdegegenständlich angefochtenen Bescheid betreffend die Übertragung von ****M**** wurde mit selbem Datum an die beschwerdeführende Gesellschaft auch ein (nicht angefochtener) Bescheid betreffend die Übertragung (einer Eigentumswohnung) von ****S1**** erlassen (3,5% vom Grundstückswert iHv EUR 47.007,52, somit Grunderwerbsteuerfestsetzung iHv EUR 1.645,26).

Mit der gegenständlich eingebrachten Beschwerde vom 23.4.2024 (gegen den Grunderwerbsteuerbescheid betreffend die Übergaben von ****M****) wurde – anstelle des regulären Tarifs von 3,5% – die Anwendung des ermäßigten Stufentarifs auf die Übertragung der Eigentumswohnungen von ****M**** beantragt (nach wie vor unter Heranziehung des Grundstückswerts als Bemessungsgrundlage). Begründend findet sich ausgeführt, dass die von

****M**** übertragenen Eigentumswohnungen (Top 21, Top 22 und Top 56 [W Stg 2/6]) nicht mit einem Fruchtgenussrecht belastet gewesen und sie gemäß Übergabsvertrag vom 3.10.2023 unentgeltlich übertragen worden seien. Es bestehe keine wirtschaftliche Einheit mit der von ****S1**** übertragenen Eigentumswohnung Top 30. Die Zusammenstellung der Eigentumswohnungen im Übertragungsvertrag sei zufällig, die Eigentumswohnungen hätten unterschiedliche Eigentümer und nichts miteinander zu tun. ****M**** habe ihre im Eigentum befindlichen Eigentumswohnungen unabhängig von der Übertragung der Eigentumswohnung von ****S1**** in die beschwerdeführende Gesellschaft übertragen. Aus dem Übertragungsvertrag lasse sich nicht ableiten, dass die übertragenen Wohnungen eine wirtschaftliche Einheit bilden.

In der Beschwerde wurde auf die Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung verzichtet und von Seiten der belangten Behörde wurde die Beschwerde am 18.6.2024, sohin innerhalb der vorgesehenen dreimonatigen Frist, dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 27.3.2026 wurde die gegenständliche Beschwerdesache zum Stichtag 1.4.2026 der Gerichtsabteilung 1096 (MMag. Gerald Erwin Ehgartner) umverteilt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Die beschwerdeführende Gesellschaft ****BF****, FN *******, ist im Geschäftszeig „*Vermieten und Verwalten von Wohnungen*“ tätig. Unbeschränkt haftende Gesellschafter sind ****M****, ihr Ehegatte ****V**** sowie der Sohn ****S1****. Die Errichtung der Gesellschaft erfolgte mit Gesellschaftsvertrag vom 4.4.2023.

Mit Übergabsvertrag (Notariatsakt) vom 3.10.2023 erfolgte die Sacheinlage von vier Eigentumswohnungen als Gesellschaftereinlage zur Einbuchung als Kapitalrücklage in die beschwerdeführende Gesellschaft.

Nach Punkt *Erstens Vertragsgegenstand* war Gegenstand des Übergabsvertrags die Übergabe folgender Eigentumswohnungen einer näher bezeichneten Liegenschaft:

- die zuvor im Alleineigentum von ****M**** stehenden Eigentumswohnungen Top 56 (W Stg 2/6), Top 21 und Top 22 sowie
- die zuvor im Alleineigentum von ****S1**** stehende Eigentumswohnung Top 30

Die von ****M**** übertragenen Eigentumswohnungen wiesen keine Belastungen auf. Die von ****S1**** übertragene Eigentumswohnung (Top 30) war mit einem zugunsten von ****V**** einverleibten lebenslangen Fruchtgenussrecht belastet. Der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes betrug zum Einbringungszeitpunkt EUR 108.330,06.

Punkt *Zweitens Schenkungsabrede* des Übergabsvertrags vom 3.***.2023 lautet:

„Die Übergeberseite schenkt und übergibt hiermit den im Vertragspunkt Erstens näher bezeichneten Vertragsgegenstand als Gesellschaftereinlage zur Einbuchung als Kapitalrücklage samt allen Rechten und Pflichten, wie sie diesen selbst bisher besessen und benützt hat oder doch zu besitzen und zu benützen berechtigt war, an die Übernehmerseite. Die Einlage der Liegenschaften in die Personengesellschaft erfolgt durch die anteilige Erhöhung des variablen Kapitalkontos entsprechend der Substanzbeteiligung. Der Gegenwert wird in einer Kapitalrücklage erfasst. Die Übernehmerseite nimmt hiermit diese Schenkung an.“

Der durch das Pauschalwertmodell ermittelte Grundstückswert der drei von **M** übergebenen Eigentumswohnungen betrug EUR 87.449,37, jener der von **S1** übergebenen Eigentumswohnung EUR 47.007,52.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen beruhen auf dem vorliegenden Verwaltungsakt und den entsprechend eingesehenen Dokumenten. Zudem wurden von Seiten des Bundesfinanzgerichts Einsichten in das Firmenbuch sowie in das Grundbuch vorgenommen. Der Kapitalwert des Fruchtgenussrechtes sowie die angeführten Grundstückswerte wurden von Seiten der belangten Behörde ausdrücklich bestätigt, die Berechnungsgrundlagen befindet sich im Verwaltungsakt. Die Feststellungen können als unstrittig beurteilt werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1 Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

Nach § 1 Abs 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG 1987) unterliegen der Grunderwerbsteuer ua folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen: ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Wert des Grundstücks zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung ist in § 5 GrEStG 1987 nicht erschöpfend aufgezählt, jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (vgl etwa VwGH 9.8.2001, 98/16/0319). Nach § 5 Abs 2 Z 2 GrEStG 1987 gehören zur Gegenleistung Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten. Ausdrücklich kommen hier Fruchtgenussrechte als nicht dauernde Lasten, die Teil der Gegenleistung sein können, in Betracht (vgl etwa VwGH 21.12.2000, 2000/16/0613).

Als Wert des Grundstücks ist nach § 6 Abs 1 GrEStG 1987, sofern kein land- und forstwirtschaftliches Grundstück vorliegt, der Grundstückswert nach § 6 Abs 4 GrEStG 1987

anzusetzen (bzw nach § 4 Abs 1 GrEStG 1987 id beschwerdegegenständlich anwendbaren Fassung BGBl I 163/2015) .

Der Tarif der Grunderwerbsteuer beträgt nach § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 grundsätzlich 3,5%. Im Fall eines unentgeltlichen Erwerbs von Grundstücken beträgt die Grunderwerbsteuer entsprechend dem Stufentarif nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 für die ersten 250.000 Euro 0,5%, für die nächsten 150.000 Euro 2% und darüber hinaus 3,5% des Grundstückswerts.

Nach § 1 Abs 1 GrEStG 1987 wird ein grunderwerbsteuerlicher Erwerbsvorgang dann verwirklicht, wenn ein grunderwerbsteuerlicher Rechtsträger von einem anderen grunderwerbsteuerlichen Rechtsträger ein inländisches Grundstück nach einem der gesetzlich aufgezählten Rechtsvorgänge erwirbt (vgl *Allram/Pinetz/Klokar* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 165). Die Grunderwerbsteuerpflicht entsteht mit Abschluss des Verpflichtungsgeschäfts, mit dem der Erwerber den Anspruch auf Übereignung des Grundstücks von einem Übergeber erwirbt.

Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ist jeder Erwerbsvorgang gesondert auf seine Grunderwerbsteuerpflicht hin zu prüfen (vgl *Allram/Pinetz/Klokar*, aaO, GrEStG § 1 Rz 213; VwGH 29.7.2004, 2004/16/0053). Wie auch im vorliegenden Fall, kann eine Vertragsurkunde eine Vielzahl von Übereignungsansprüchen begründen. Es liegen dabei dann so viele Erwerbsvorgänge vor, wie Grundstücke übertragen wurden (vgl VwGH 28.9.1998, 96/16/0135); im vorliegenden Fall sind sohin vier Erwerbsvorgänge gegeben.

Von Seiten der belangten Behörde erfolgte die Festsetzung der Grunderwerbsteuer (mit zwei separaten Bescheiden) getrennt nach den drei (beschwerdegegenständlichen) Erwerbsvorgängen von ****M**** einerseits und dem einen Erwerbsvorgang von ****S1**** andererseits.

Der beschwerdegegenständlich angefochtene Bescheid betrifft ausschließlich die Erwerbe (drei Eigentumswohnungen) der beschwerdeführenden Gesellschaft von ****M****. Diesen Erwerben ist gemein, dass sie bloß die unbelasteten Eigentumswohnungen von ****M**** umfassten. Der beschwerdegegenständlich angefochtene Bescheid bezieht sich somit ausdrücklich nicht die von ****S1**** übergebene, mit einem Fruchtgenussrecht belastete Wohnung (vielmehr erging diesbezüglich ein gesonderter Bescheid).

Obwohl beide Grunderwerbsteuerbescheide an die beschwerdeführende Gesellschaft ergingen, erfolgte von Seiten der belangten Behörde eine konkrete bescheidmäßige Aufteilung nach den entsprechenden Erwerbsvorgängen.

Es bestand zwischen den von ****M**** übertragenen Eigentumswohnungen und der von ****S1**** übertragenen Eigentumswohnung kein Zusammenhang, die Eigentumswohnungen hatten

unterschiedliche Eigentümer und hatten nichts miteinander zu tun. Die Eigentumswohnungen bildeten keine wirtschaftliche Einheit.

Das mit der Eigentumswohnung Top 30 von ****S1**** übergebene bzw von der beschwerdeführenden Gesellschaft übernommene Fruchtgenussrecht stellt nach Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht nur die Gegenleistung für ebendie Übertragung der Eigentumswohnung Top 30 dar, nur hinsichtlich dieses Erwerbsvorgangs liegt ein unmittelbarer tatsächlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung vor, womit die Übernahme des Fruchtgenussrechtes durch die beschwerdeführende Gesellschaft in ebendiesem Bescheid (der jedoch nicht Sache des vorliegenden Beschwerdeverfahrens ist) zu erfassen gewesen wäre.

Entsprechend des Übergabsvertrages vom 3.10.2023 wurde der Gegenwert der drei (von ****M****) eingelegten (unbelasteten) Eigentumswohnungen in der Kapitalrücklage der beschwerdeführenden Gesellschaft erfasst, es wurden damit keine zusätzlichen Gesellschaftsrechte gewährt. Es fehlt aus diesem Grund eine Gegenleistung für die Übertragung der Grundstücke, womit die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom Grundstückswert als Bemessungsgrundlage unter Anwendung des Stufentarifs nach § 7 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG 1987 vorzunehmen ist (siehe dazu die Ansicht des BMF [766 BMF 13.05.2016, Pkt 3.2.], wonach bei Erfassung des Gegenwerts der eingelegten Grundstücke in einer Kapitalrücklage eine Gegenleistung für die Übertragung der Grundstücke fehle).

Die Grunderwerbsteuer war daher von Seiten des Bundesfinanzgerichts vom Grundstückswert EUR 87.449,37 unter Anwendung (der ersten Stufe) des Stufentarifs von 0,5% mit EUR 437,25 festzusetzen. Gemäß § 279 der Bundesabgabenordnung (BAO) war der angefochtene Bescheid entsprechend abzuändern.

Die belangte Behörde bezieht sich in ihrer – der nunmehr vom Bundesfinanzgericht getroffenen Beurteilung entgegenstehenden – Beurteilung auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 12.12.1985, 83/16/0153, wonach die grunderwerbsteuerliche Gegenleistung die Summe dessen sei, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält, also jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstücks versprochen wird oder mit anderen Worten: alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten. Nach Auffassung des Bundesfinanzgerichts vermag das zitierte VwGH-Erkenntnis die von der belangten Behörde angestellte rechtliche Beurteilung nicht zu tragen.

3.2 Zu Spruchpunkt II. (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 konkreten rechtlichen Beurteilung des Beschwerdefalls liegt – soweit ersichtlich – keine explizite höchstgerichtliche Rechtsprechung vor. Gemäß Art 133 Abs 4 des Bundes-Verfassungsgesetzes (B-VG) war die Revision an den Verwaltungsgerichtshof sohin zuzulassen.

Wien, am 3. September 2026