

21. September 2009

SZK-010206/0234-GVB/2009

Anwendung der Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987

Verbleibt nach Anwendung einer anderen Befreiungsbestimmung (zB § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 oder § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG) eine Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, die den Wert von 1.100 Euro nicht übersteigt, so bleibt für die zusätzliche Anwendung der Freigrenze gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 kein Raum.

§ 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 normiert eine Freigrenze für Bagatellerwerbe. Hiernach ist ein Erwerbsvorgang von der Besteuerung ausgenommen, wenn der für die Berechnung der Grunderwerbsteuer maßgebende Wert 1.100 Euro nicht übersteigt.

Ein Erwerbsvorgang wird aber nicht dadurch zu einem Bagatellerwerb iSd § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, wenn nach Anwendung einer anderen Befreiungsbestimmung – wie etwa dem Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 oder dem Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG – die verbleibende Bemessungsgrundlage den Wert von 1.100 Euro nicht (mehr) übersteigt. Bereits nach der gleichlautenden Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 war unter dem „für die Berechnung der Steuer maßgebenden Wert“ nicht die Bemessungsgrundlage zu verstehen, die nach Anwendung einer anderen Befreiungsbestimmung eventuell noch übrig bleibt. Jede Befreiungsbestimmung gilt grundsätzlich nur für den jeweiligen einzelnen Erwerbsvorgang (vgl. VwGH 26.04.1960, 2000/56, VwSlg 2214/F). Für einen und denselben Erwerbsvorgang kann die Steuerbefreiung entweder aus dem einen oder aus dem anderen Grund in Anspruch genommen und gewährt werden (vgl. VwGH vom 16.05.1960, 1348/56, VwSlg 2231/F).

Diese Auffassung ergibt sich auch bei systematischer Interpretation des Gesetzes, wonach zunächst die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu prüfen ist. Erst wenn die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 verneint wird, erfolgt die Prüfung, ob eine andere Befreiung des Grunderwerbsteuergesetzes oder eine Befreiung außerhalb des Grunderwerbsteuergesetzes anwendbar ist. Nachdem gesetzessystematisch nur die Verneinung der Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zur Prüfung über das Vorliegen anderer Befreiungen führt, kann die Anwendung einer anderen Befreiung nicht zu einer nachträglichen Bejahung der Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 führen.

Die Anwendbarkeit der Freigrenze ist hinsichtlich jedes einzelnen Erwerbsvorganges zu prüfen. Ein Erwerbsvorgang liegt vor, wenn in Bezug auf ein Grundstück zwei Vertragspartner als ein Veräußerer und ein Erwerber gegenüberstehen. Gemäß § 2 Abs. 3 GrEStG 1987 ist als ein Grundstück eine wirtschaftliche Einheit iSd § 2 BewG 1955 zu verstehen. Was eine wirtschaftliche Einheit ist, wird vom Lagefinanzamt mit Einheitswertbescheid festgestellt. Bezieht sich ein Rechtsvorgang auf einen Teil oder mehrere Teile einer wirtschaftlichen Einheit, werden diese Teile als ein Grundstück behandelt. Sind bei einem Rechtsvorgang auf einer Vertragsseite mehrere Personen vorhanden, liegen so viele Erwerbsvorgänge vor, als die Multiplikation der Anzahl der Personen auf der einen Vertragsseite mit der Anzahl der Personen auf der anderen Vertragsseite (vgl. VwGH 29.10.1952, 2423/50, Slg 652/F) und mit der Anzahl der wirtschaftlichen Einheiten (Teile von wirtschaftlichen Einheiten) ergibt. Hinsichtlich jedes einzelnen Erwerbsvorganges ist die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu prüfen.

Beispiel 1:

Ein Kaufvertrag über eine wirtschaftliche Einheit (ein Grundstück) wird zwischen 2 Verkäufern und 1 Käufer abgeschlossen. Es liegen 2 Erwerbsvorgänge vor.

Beispiel 2:

Ein landwirtschaftliches Grundstück (eine wirtschaftliche Einheit) und der übersteigende Wohnungswert (zweite wirtschaftliche Einheit) wird von 2 Übergebern auf 2 Übernehmer übertragen. Es liegen hinsichtlich des landwirtschaftlichen Grundstückes 4 Erwerbsvorgänge und hinsichtlich des übersteigenden Wohnungswertes 4 Erwerbsvorgänge, sohin insgesamt 8 Erwerbsvorgänge (2 Übergeber x 2 Übernehmer x 2 wirtschaftliche Einheiten) vor.

Beispiel 3:

Der Vater V überträgt seinen Betrieb mitsamt dem Betriebsgrundstück an die Tochter. Für das Betriebsgrundstück wurde ein Einheitswert von 122.000 Euro festgestellt. Die Gegenleistung ist geringer als das Dreifache des Einheitswertes (366.000 Euro), daher ist die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 zu berechnen. Die systematische Prüfung anhand des § 3 GrEStG 1987 ergibt zunächst, dass der für die Berechnung der Steuer maßgebende Wert iSd § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 den Wert von 1.100 Euro übersteigt. Ergibt die weitere Prüfung, dass § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 anwendbar ist, erfolgt die Steuervorschreibung von 366.000 Euro abzüglich des Freibetrages in Höhe von 365.000 Euro, somit von 1.000 Euro. Die Freigrenze des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 kann nicht zusätzlich zur Anwendung, weil die systematische Prüfung bereits die Nichtanwendbarkeit ergeben hat.

Beispiel 4:

Die Mutter M, geb. 1952, übergibt ihrem Sohn S mit 1. September 2009 den landwirtschaftlichen Betrieb und ein landwirtschaftlich bewertetes Grundstück mitsamt dem Wohngebäude. Für das landwirtschaftliche Grundstück (eine wirtschaftliche Einheit) wurde vom Finanzamt ein Einheitswert iHv 122.000 Euro (3-facher EW = 366.000 Euro) und für das Wohngebäude (zweite wirtschaftliche Einheit) ein übersteigender Wohnungswert iHv 350 Euro (3-facher EW = 1.050 Euro) festgestellt. Die Summe der vereinbarten Gegenleistungen beträgt 300.000 Euro und die Verkehrswerte der wirtschaftlichen Einheiten betragen für die Landwirtschaft 1,2 Mio. Euro und für das Wohngebäude 2.000 Euro.

Nachdem zwei wirtschaftliche Einheiten übertragen werden, ist die Gesamtgegenleistung im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen. Die jeweils anteilige Gegenleistung beträgt daher 299.509 Euro für die Landwirtschaft und 491 Euro für das Wohngebäude. Für beide wirtschaftliche Einheiten ist die anteilige Gegenleistung geringer als der Wert (3-facher EW) des Grundstückes und die Steuerberechnung erfolgt daher für beide Erwerbsvorgänge nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 vom Wert des Grundstückes.

Für das Wohngebäude wurde ein übersteigender Wohnungswert (§ 33 BewG 1955) festgestellt, das Dreifache des Einheitswertes beträgt 1.050 Euro, daher ist dieser Erwerbsvorgang bereits nach § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 von der Grunderwerbsteuer befreit (die Anwendung des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 käme jedenfalls nicht in Betracht, weil das Wohngebäude kein Betriebsgrundstück ist, sondern als sonstiges bebautes Grundstück bewertet ist).

Der Wert (3-facher EW) des landwirtschaftlichen Grundstückes beträgt 366.000 Euro, die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 kommt daher nicht zur Anwendung. Nachdem das Grundstück gemeinsam mit dem landwirtschaftlichen Betrieb übergeben wird und M im Zeitpunkt der Übergabe bereits das 55. Lebensjahr vollendet hat, kommt aber die Anwendung des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 in Betracht. Nach Anwendung dieses Freibetrages iHv 365.000 Euro verbleibt eine Bemessungsgrundlage iHv 1.000 Euro, wovon die Grunderwerbsteuer zu bemessen ist. Die Freigrenze nach § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 kann nicht mehr angewendet werden.

Beispiel 5:

Der Vater V ist zu 99,73% und die Mutter M ist zu 0,27% an der Mitunternehmerschaft beteiligt. Sie sind im selben Verhältnis Miteigentümer eines Grundstückes, das sie der Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung gestellt haben. Für dieses Grundstück wurde vom Finanzamt ein Einheitswert iHv 121.900 Euro festgestellt, das Dreifache des Einheitswertes beträgt somit 365.700 Euro. V und M übertragen ihre Mitunternehmeranteile gemeinsam mit ihren Anteilen am Grundstück im Sonderbetriebsvermögen auf die Tochter T.

V und M übertragen jeweils Teile einer wirtschaftlichen Einheit auf eine Erwerberin, daher liegen zwei Erwerbsvorgänge vor. Die jeweils anteilige Gegenleistung ist geringer als der Wert des jeweils übergebenen Teiles der wirtschaftlichen Einheit. Die Steuerberechnung erfolgt daher jeweils nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987.

Auf den Teil des Grundstückes, den M überträgt (0,27%), entfällt ein anteiliger dreifacher Einheitswert iHv 987,39 Euro (0,27% von 365.700). Nachdem der für die Berechnung der Steuer maßgebliche Wert 1.100 Euro nicht übersteigt, ist dieser Erwerbsvorgang gemäß § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 von der Grunderwerbsteuer befreit

(§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 käme jedenfalls nicht zur Anwendung, weil M nicht mindestens zu einem Viertel an der Mitunternehmerschaft beteiligt ist, vgl. den zweiten Teilstrich des § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987).

V übergibt einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit mit einem anteiligen dreifachen Einheitswert iHv 364.712,61 Euro (99,73% von 365.700). Die Freigrenze des § 3 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist überschritten und kommt daher nicht zur Anwendung. Er übergibt 99,73% an der Mitunternehmerschaft, der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 kann – sofern die sonstigen Voraussetzungen vorliegen – in anteiliger Höhe von 364.014,50 Euro (99,73% von 365.000) zur Anwendung kommen. Die Grunderwerbsteuer ist daher von 698,11 Euro (364.712,61 – 364.014,50) zu bemessen.

Bundesministerium für Finanzen, 21. September 2009