

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Isolde Zellinger in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Denkmayr Schwarzmayr Schnötzlinger RP, Stadtplatz 12, 4950 Altheim, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 01.12.2015, ErfNr. xxx, StNr. yyy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit Scheidungsurteil vom 27.12.2012 wurde die Ehe der Bf aus dem alleinigen Verschulden des Ehegatten geschieden. Innerhalb eines Jahres haben die geschiedenen Eheleute bei Gericht einen Antrag betreffend die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens gestellt.

Im Zuge dieses gerichtlichen Aufteilungsverfahrens haben die Parteien sodann den gegenständlichen **Vergleich vom 9.7.2015** dahingehend geschlossen, dass Bf Alleineigentümerin der bisher im zwischen den Ehegatten geteilten Eigentum stehenden Liegenschaften EZ 1, EZ 2, und EZ 3, wird. Nach einem Verkehrswertgutachten des Sachverständigen DI Kurt Mittendorfer vom 2.12.2014 handle es sich bei diesen Liegenschaften um einen Bauernhof "hof" mit einer Fläche von ca. 12 ha. Der Betrieb werde von Bf alleine bewirtschaftet und sie habe die Hälfte ihres Ehegatten bereits ab 1.4.1998 auf unbestimmte Zeit gepachtet.

Ausgehend von diesem Gutachten und der darauf basierenden Berechnung des gemeinen Wertes des auf die Bf übertragenen land- und forstwirtschaftlichen (I+f) Vermögens hat das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) mit Bescheid vom 1.12.2015 Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von 12.380,90 € (3,5 % von 353.740 €, =halber Boden- und Gebäudewert minus Abschläge) festgesetzt. Zur Begründung hat das GVG ausgeführt, bei dem Erwerb des halben I+f Betriebes handle es sich um kein

eheliches Gebrauchsvermögen, weshalb die Begünstigung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG nicht anwendbar sei. Die Steuer bemesse sich daher vom bekanntgegebenen gemeinen Wert.

Dagegen richtet sich die vorliegende **Beschwerde vom 8.1.2016**, weil sich Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf, in ihrem Recht verletzt fühlt, die GrESt für den Erwerb des halben I+f Betriebes mit 2 % des Einheitswertes zu berechnen. Die Einschränkung auf das eheliche Gebrauchsvermögen in § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG stelle gegenüber der Regelung für Lebensgefährten eine unsachliche Differenzierung dar und sei somit verfassungswidrig. Weder der klare unzweifelhafte Wortlaut der Bestimmung noch die Gesetzesmaterialien ließen eine Interpretation zu, wonach auch bei der Aufteilung zwischen Lebensgefährten anlässlich der Auflösung der Lebensgemeinschaft eine Einschränkung auf ein Gebrauchsvermögen erfolgen soll.

Das GVG hat die Beschwerde am 3.2.2016 dem BFG gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung vorgelegt und dabei ebenfalls vertreten, die Einschränkung des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG sei verfassungswidrig.

Beweiswürdigung

Der zugrundeliegende Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage. Die Höhe des gemeinen Wertes und die Art der Berechnung der festgesetzten GrESt sind unstrittig.

Rechtslage

Das **GrEStG idF BGBl. I 36/2014 (in Kraft von 31.05.2014 bis 31.12.2015)** enthält die folgenden Regelungen:

§ 4 GrEStG 1987: Art der Berechnung

Abs. 1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

Abs. 2) 1. Die Steuer ist vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen, wenn (lit. a) die Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis erfolgt.

3. Die Steuer ist vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn (lit. a) eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Gemäß **§ 7 Abs. 1 GrEStG 1987** beträgt die Steuer beim Erwerb von Grundstücken:

1. durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,

2. a) durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe 2 v.H.,

b) durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigerklärung der eingetragenen Partnerschaft 2 v.H.

3. durch andere Personen 3,5 vH.

Erwägungen

Einziges Beschwerdepunkt ist die behauptete Diskriminierung von Ehegatten gegenüber Lebensgefährten für den Fall der Auflösung der Ehe bzw.

Lebensgemeinschaft in § 7 GrEStG 1987 in seiner Fassung BGBl. I 36/2014, gültig von 31.5.2014 bis 31.12.2015, und damit die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung.

1) Erwerb von Grundstücken nach § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987

§ 7 GrEStG führt zunächst in seiner Z 1 für einen bestimmten Personenkreis aus dem bestehenden Familienverband beim Erwerb von Grundstücken einen begünstigten Steuersatz von 2 % ein. Begünstigt sind

- Ehegatten/eingetragene Partner
- Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten
- Eltern und Nachkommen.

Bei Auslegung dieser Gesetzesvorschrift, insbesondere in Hinblick auf die neu eingefügten Lebensgefährten, sind die *Auslegungsvorschriften des ABGB* einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die §§ 6 und 7 ABGB – anzuwenden.

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012).

Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067).

Gemäß den Erläuterungen zur Regierungsvorlage sollten mit den neu eingeführten GrESt Bestimmungen Erwerbe im Familienverband, das ist jener Personenkreis, für den (schon bisher) der ermäßigte Grunderwerbsteuersatz von 2% zur Anwendung gekommen ist, erweitert um die Lebensgefährten, begünstigt werden.

Aus diesen Ausführungen ergibt sich nach Ansicht des BFG - ausgehend vom reinen Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang aller Regelungen des § 7 - der objektive Wille des Gesetzgebers, dass in Z 1 der Bestimmung grundsätzlich nur Erwerbe im Familienverband begünstigt werden sollen und lediglich der Personenkreis, welcher dem Familienverband zugerechnet wird, im Zuge der Neuregelung im

GrEStG um die Lebensgefährten erweitert wurde. Begünstigt durch § 7 GrEStG sollten aber ausschließlich Erwerbe **während aufrechter Familienbände** werden.

Die Bf irrt daher, wenn sie in ihrer Beschwerde vorbringt, dass in § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 die begünstigte Besteuerung für (ehemalige) Lebensgefährten ohne Einschränkung auf bestimmte Kategorien von Vermögen verankert sei.

Vielmehr fordert § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 die Erfüllung zweier Voraussetzungen. Unverzichtbar muss es sich um Lebensgefährten handeln und zusätzlich müssen die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder einen solchen gehabt haben. Um in den Genuss der GrESt Begünstigung zu gelangen, muss somit primär eine aufrechte Lebensgemeinschaft gegeben sein, und zusätzlich das Vorliegen eines gemeinsamen Hauptwohnsitzes nachgewiesen werden.

Diesbezüglich ist auch auf die Entscheidung des BFG vom 8.2.2017, RV/7101945/2016, hinzuweisen, worin ebenfalls vertreten wird, dass nach dem GrEStG Lebensgefährten nur solange begünstigt sind, solange sie tatsächlich auch Lebensgefährten sind.

"Die Interpretation, wonach § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht verlange, dass die Lebensgemeinschaft noch aufrecht sein müsse, vielmehr reiche es aus, wenn eine Lebensgemeinschaft bestanden habe, findet im Gesetz keine Deckung. Das Gesetz spricht vielmehr von Lebensgefährten im Zeitpunkt der Liegenschaftsübertragung. Lediglich ob diese im Zeitpunkt des Liegenschaftserwerbes einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten ist variabel."

Die Formulierung im Gesetz, dass die Lebensgefährten zur Erlangung des begünstigten Steuersatzes "einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten" dient der Klarstellung, weil eine Lebensgemeinschaft vorübergehend auch ohne gemeinsames Wohnen bestehen kann.

Zu diesem Thema siehe Ritz, BAO, 4. Auflage, zu § 25 Abs. 1 Z 5 BAO

"Durch eine Unterbrechung der faktischen Gemeinsamkeit für eine bestimmte Zeit (etwa für eine auswärtige Arbeit oder einen Spitalsaufenthalt) wird die Lebensgemeinschaft nicht aufgehoben, sofern beiderseits eine spätere Fortsetzung der Beziehung beabsichtigt ist (Jerabek, in Höpfel/Ratz, Wiener Kommentar, § 72 Tz 17).

Wird ein Lebensgefährte infolge einer Krankheit oder einer Behinderung in einem Pflegeheim nicht nur vorübergehend untergebracht, ist dennoch von einem Fortbestand der Lebensgemeinschaft auszugehen. Es liegt lediglich eine räumliche Trennung infolge Krankheit vor, wirtschaftlich gesehen bleibt der gemeinsame Haushalt bestehen."

2) Erwerb von bestimmten Grundstücken gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987

Darüberhinaus steht der begünstigte Steuersatz nach Z 2 der Bestimmung auch dann noch zu, wenn ein Ehegatte von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe erwirbt (lit. a). In gleicher Weise werden eingetragene Partner (lit. b) begünstigt.

Die ausdrückliche Heraushebung solcher Erwerbsvorgänge im Gesetz war erforderlich, weil das persönliche Naheverhältnis im Zeitpunkt der Verwirklichung des GrESt-pflichtigen Tatbestandes bestehen muss und eine derartige Aufteilung oft erst nach Rechtskraft der Scheidung erfolgt, sodass der begünstigte Steuersatz sodann auf Grund der Z 1 nicht mehr zum Tragen gekommen wäre.

Die Begünstigung wirkt allerdings nur in diesen ausdrücklich angeführten Fällen (zu Gunsten von Ehegatten/Partnern) weiter.

Bei der Aufteilung gemeinsamen Vermögens im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe/Partnerschaft finden somit Lebensgefährten keine Berücksichtigung.

Ehegatten sind demnach gegenüber Lebensgefährten bevorzugt, indem auch noch gewisse Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit einer Scheidung/Auflösung begünstigt sind, keinesfalls steht der begünstigte Steuersatz aber, wie die Bf vermeint, Lebensgefährten nach Auflösung der Lebensgemeinschaft für alle Grundstücksübertragungen zu.

Ist allerdings davon auszugehen, dass nach Auflösung der Lebensgemeinschaft der begünstigte Steuersatz bei Lebensgefährten weder nach Z 1 noch nach Z 2 der Bestimmung zur Anwendung kommt, dann entzieht dies der Argumentation der Bf, welche in der Einschränkung der Anwendbarkeit des begünstigten Steuersatzes für Ehegatten auf bestimmtes Vermögen eine verfassungsrechtlich bedenkliche Ungleichbehandlung gegenüber Lebensgefährten erblickt, den Boden.

Es soll noch angemerkt werden, dass nach Auffassung des VfGH, VfSlg. 10.064/1984, der Gesetzgeber im Hinblick auf die wesentlichen Unterschiede zwischen Lebensgemeinschaften und Ehen keinesfalls genötigt ist, die beiden Gemeinschaften in jeder Hinsicht gleich zu stellen.

Auch wenn nach der Judikatur im Zweifel anzunehmen ist, dass das Unterbleiben einer gesetzlichen Regelung beabsichtigt war und insofern keine durch Analogie zu schließende Lücke vorliegt, will das BMF allerdings sicherstellen, dass jene Übertragungen, die im Fall des Todes eines Ehegatten/Partners oder der Auflösung einer Ehe/Partnerschaft begünstigt sind, auch im Fall der Auflösung einer Lebensgemeinschaft (Trennung zwischen Lebenden, Tod eines Lebensgefährten) begünstigt sind. Dabei handelt es sich aber bloß um eine Verwaltungspraxis zu Gunsten der Lebensgefährten außerhalb des Gesetzes. Doch selbst in seiner Information BMF-VI/5 vom 11. November 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, will das BMF Rechtsvorgänge über Grundstücke, die im Falle des Vorliegens einer Ehe nach § 81 Abs. 1 EheG nicht der Aufteilung infolge Auflösung einer Ehe unterliegen würden, auch nicht als Erwerbsvorgänge infolge Auflösung einer Lebensgemeinschaft beurteilt wissen, eben weil eine gegenüber Ehe/Partnerschaft weiter gehende Begünstigung verfassungsrechtlich bedenklich wäre.

"Dies betrifft vor allem Grundstücke, die der Ausübung des Berufes eines Lebenspartners dienen oder zu einem Unternehmen gehören; werden derartige Grundstücke nach

Auflösung der Lebensgemeinschaft übertragen, ist die Grunderwerbsteuer mit 3,5% vom gemeinen Wert oder einer höheren Gegenleistung zu ermitteln."

Da somit die behauptete Verfassungswidrigkeit des § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG nicht vorliegt, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung wirft insbesondere im Hinblick darauf, dass die Gesetzesbestimmung nicht mehr dem Rechtsbestand angehört, keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung auf. In Anbetracht der im übrigen klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 23. Jänner 2018