

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. P.W., inF., vom 4. August 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 7. Juli 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 übergeben die Ehegatten Herr P. und Frau E.W. an ihren Sohn Herrn Ing. P.W. und dieser übernimmt in sein Alleineigentum die im anteiligen Eigentum der Übergeber stehende Liegenschaft EZ 14 Grundbuch M. mit dem Gebäude U. 16 u. a. auch mit dem gesamten landwirtschaftlichen Zubehör und Gerät. Der Übergeber Herr P.W. ist zu 2/3-Anteilen und die Übergeberin Frau E.W. zu 1/3-Anteilen grundbücherliche Eigentümer der vertragsgegenständlichen Liegenschaft.

Frau E.W. übergibt weiters an ihren Sohn Herrn Ing. P.W. den in ihrem Alleineigentum stehenden, in Form eines nicht protokollierten Einzelunternehmens geführten Gastgewerbebetrieb "Gasthaus L." mit der Betriebsanschrift U. 16, mit der gesamten Betriebs- und Geschäftsausstattung, mit allen Aktiven und Passiven zum 31. Dezember 2003.

Vom Lagefinanzamt wurde der landwirtschaftliche Betrieb mit 2.034,84 € und das Betriebsgrundstück mit 64.824,17 € bewertet.

Die Übergabe und Übernahme des Vertragsobjektes erfolgt zum Zwecke der weiteren Bewirtschaftung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gegen Sicherung des

Lebensunterhaltes für die Übergeber.

Als Gegenleistung vereinbarten die Vertragsparteien Wohnungs- und Ausgedingsrechte, und zwar räumt der Übernehmer den Übergebern im Haus U. 16 im ersten Stock die Dienstbarkeit des Wohnungsgebrauchsrechtes in einem Schlafzimmer, unter Mitbenutzung der übrigen Räume, ein, sowie wird die entsprechende Kost zur Verfügung gestellt. Das Wohnungsrecht wurde mit 360,00 € monatlich und das Ausgedinge mit 500,00 € monatlich bewertet, was beim Alter des jüngeren Berechtigten mit dem fünffachen Jahreswert kapitalisiert eine Gegenleistung von insgesamt 51.600,00 € ergibt.

Der Übernehmer nimmt die Steuerbefreiungen nach § 15a ErbStG und nach dem NeuFöG mit der Feststellung in Anspruch, dass die dort angeführten gesetzlichen Voraussetzungen zutreffen.

Auf Anfrage des Finanzamtes übermittelte der Übernehmer (in Folge auch Berufungswerber genannt) eine Vermögensaufstellung des Inventars und der Vorräte des Gastgewerbebetriebes mit den entsprechenden Teilwerten.

Für die Übergabe von der Mutter Frau E.W. an den Berufungswerber wurden die Befreiungen gemäß § 15a ErbStG und dem NEUFÖG gewährt.

Für die Übergabe vom Vater Herrn P.W. an den Berufungswerber erließ das Finanzamt am 7. Juli 2004 einen Schenkungs- und einen Grunderwerbsteuerbescheid. Die Bemessungsgrundlage des Schenkungssteuerbescheides wurde aus 2/3 der dreifachen Einheitswerte der Gesamtliegenschaft abzüglich der Hälfte der Gegenleistung ermittelt. Die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bildet die halbe Gegenleistung.

Gegen diese Bescheide erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass auf der übergangsgegenständlichen Liegenschaft nicht nur der Gastgewerbebetrieb durch die Betriebsinhaberin Frau E.W. geführt worden sei, sondern auch in Ansehung der land- und forstwirtschaftlichen Flächen der Betrieb als Land- und Forstwirtschaft. Als Betriebsinhaber des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gelten beide Übergeber als Liegenschaftseigentümer, also auch der Übergeber P.W., für welchen auch die Steuerbefreiungen gemäß § 15a ErbStG und nach dem NeuFöG beantragt, aber nicht berücksichtigt worden seien. Aus Sicht des Berufungswerbers wäre keine Steuervorschreibung vorzunehmen. Auch wäre die Vorschreibung einer Schenkungssteuer hier unrichtig, da es sich um eine gemischte Schenkung handle, welche steuerlich als grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang anzusehen wäre, und die Nichterhebung der Grunderwerbsteuer nach dem NeuFöG ausdrücklich beantragt worden sei.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidungen teilweise statt. Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Schenkungssteuer wurde mit 2/3 des

dreifachen Einheitswertes des Betriebsgrundstückes abzüglich der anteiligen grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung angesetzt, die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bildet diese anteilige Gegenleistung. In den Begründungen der Berufungsvorentscheidungen betr. Vorschreibung der Schenkungssteuer und der Grunderwerbsteuer wurde ausgeführt, dass die Begünstigungen gemäß § 15a ErbStG und § 5a NeuFöG nur auf die anteiligen übergebenen land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke anwendbar seien. Die anteilige Gegenleistung für das übrige Grundstück betrage 24.276,00 €, der anteilige Einheitswert 129.648,00 €.

Daraufhin stellte der Berufungswerber Anträge auf Entscheidung über die Berufung betr. Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit den ergänzenden Begründungen, dass das Finanzamt auch in den Berufungsvorentscheidungen davon ausgegangen sei, dass lediglich ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb übergegangen, während laut Notariatsakt auch ein Gewerbebetrieb übertragen worden sei. Der Freibetrag für derartige Betriebsübergaben betrage nach § 15a ErbStG 365.000,00 € und nach § 5a NeuFöG 75.000,00 €, welche in den Bescheiden überhaupt nicht berücksichtigt erscheinen. Es wird auch die Bekanntgabe der Anteilszuordnung (land- und forstwirtschaftliche Grundstücke – übrige Grundstücke) in nachvollziehbarer Weise beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Übergabsvertrag vom 19. Dezember 2003 wurden zwei getrennt voneinander zu beurteilende Rechtsvorgänge vereinbart, einerseits die Übergabe eines 2/3-Liegenschaftsanteiles und einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebshälfte vom Vater des Berufungswerbers, andererseits die Übergabe eines 1/3-Liegenschaftsanteiles, einer land- und forstwirtschaftlichen Betriebshälfte und eines Gastgewerbebetriebes von der Mutter, wobei Gegenstand dieser Berufungsentscheidung die Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid betr. der Übergabe des Liegenschaftsanteiles vom Vater ist:

§ 5a des Neugründungs-Förderungsgesetzes idF der hier anzuwendenden BGBI. I 2002/68 und BGBI I 2002/132 lautet:

"(1) Eine Betriebsübertragung liegt vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und
2. die nach der Übertragung die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

(2) Für Betriebsübertragungen gilt Folgendes:

1. Die Bestimmungen des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 sowie der §§ 3, 4 und 7 sind sinngemäß anzuwenden.
2. Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt.
3. Der Eintritt der Wirkungen der Z 2 sowie des § 1 Z 1 und Z 3 bis 5 entfällt nachträglich (rückwirkend), wenn der Betriebsinhaber innerhalb von fünf Jahren nach der Übergabe den übernommenen Betrieb oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb aufgegeben wird. Der Betriebsinhaber ist verpflichtet, diesen Umstand allen vom Wegfall der Wirkungen betroffenen Behörden unverzüglich mitzuteilen."

Aus den parlamentarischen Materialien zum Konjunkturbelebungsgesetz 2002 (977 d.B. XXI GP) geht hervor:

"Zu Art. 3 (Änderung des Neugründungs-Förderungsgesetzes):

Der Begriff der Betriebsübertragung ist weit gefasst und umschließt sowohl die entgeltliche sowie unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen als auch von Anteilen an Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften. Voraussetzung ist jeweils, dass die die Betriebsführung beherrschende Person wechselt. Eine weitere Voraussetzung besteht darin, dass es sich bei Übernehmer des Betriebes um einen "Jungunternehmer" handeln muss, der bisher nicht vergleichbar (also betriebsbeherrschend innerhalb der Branche) tätig gewesen sein darf. Die entsprechenden Auslegungen lassen sich aus der zum bisher bestehenden Gesetz erlassenen Verordnung (BGBI. II Nr. 278/1999) sowie Erlassaussagen gewinnen.

Für den Bereich der Betriebsübertragung wurden lediglich die verkehrssteuerlichen Begünstigungen übernommen, wie sie schon bisher (und auch weiterhin) für Neugründungen gegolten haben (gelten werden). Die für Neugründungen - bisher und weiterhin - vorgesehenen Befreiungen von Lohnnebenkosten und Kammerumlagen sollen für Betriebsübertragungen nicht gelten. Bei den verkehrssteuerlichen Begünstigungen kommt es auf dem Gebiet der Grunderwerbsteuer zu einer teilweisen Ausweitung.

Grunderwerbsteuerpflichtige Vorgänge (entgeltliche Betriebsübertragungen, gemischte Schenkungen, Anteilsvereinigungen, Einbringungen) werden von der Grunderwerbsteuer befreit, wenn der anzusetzende Wert des Grundstücks (Gegenleistung, einfacher oder mehrfacher Einheitswert) den Betrag von 75 000 Euro nicht übersteigt. Voraussetzung ist allerdings, dass der Vorgang unmittelbar mit der Betriebsübertragung im Zusammenhang

stehen muss. Der Zuerwerb eines Grundstücks lediglich aus Anlass der Betriebsübertragung fällt damit nicht unter die Befreiung."

Die Begünstigungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG gilt nur, wenn die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen unmittelbar mit einer Betriebsübergabe in Zusammenhang steht. Zum so genannten Unmittelbarkeitserfordernis gibt es (laut Arnold, SWK 2003/23-24, S 599) eine große Zahl von Verwaltungsgerichtshoferkenntnissen zu einschlägig textierten (anderen) Befreiungsbestimmungen. So hätte der VwGH z. B. in seinem Erk. 14. 10. 1971, Slg. 4289 F, zum § 35 Abs. 1 WFG 1968 zum Ausdruck gebracht, "unmittelbar veranlasst" durch das WFG 1968 seien "solche Handlungen, für die das Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet"; als unmittelbar veranlasst könnten "nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das [Wohnbauförderungs]Gesetz [1968] nur den tieferen Beweggrund oder die weiter zurückliegende Ursache" bilde. Diese enge Auslegung des Unmittelbarkeitserfordernisses hat zur Folge, dass die Befreiungsbestimmung des § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur dann greift, wenn es sich tatsächlich um eine Betriebsübertragung handelt (vgl. Urnik, SWK 2003/2, S 64; Arnold, SWK 2003/23-24, S 599).

Im gegenständlichen Fall ist unbestritten, dass die Mutter des Berufungswerbers alleinige Betriebsinhaberin des Gastgewerbebetriebes war. Somit erfüllt der Erwerbsvorgang vom Vater die Tatbestandsvoraussetzungen des § 5a NeuFöG nur zum Teil, nämlich nur für den Übergang des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes.

Im hier zu beurteilenden Fall liegen nämlich mehrere Erwerbsvorgänge vor, einerseits die Übergabe eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes mit beiden Übergebern als Betriebsinhaber und andererseits die Übergabe eines Gastgewerbebetriebes, bei dem die Mutter des Berufungswerbers die Betriebsinhaberin war. Die grundbürgerlichen Eigentumsverhältnisse der Gesamtliegenschaft, die sowohl der Landwirtschaft zuzuordnen war als auch dem Gewerbebetrieb, waren dergestalt aufgeteilt, dass der Vater 2/3-Liegenschaftsanteile und die Mutter 1/3-Liegenschaftsanteil hatte. Dadurch, dass der Vater somit auch zu 2/3 grundbürgerlicher Eigentümer des Betriebsgrundstückes für den Gastgewerbebetrieb war, aber weder Betriebsinhaber noch Mitunternehmer dieses Betriebes, ist dieser Erwerbsvorgang nicht nach § 5a NeuFöG befreit, da die vom Gesetz geforderte Unmittelbarkeit fehlt.

Das VwGH-Erkenntnis vom 4.12.2003, 2002/16/0246, konnte den Berufungsstandpunkt nicht stützen, weil es zu einem völlig anders gelagerten Sachverhalt ergangen ist.

Die von den Vertragsparteien vereinbarte Gegenleistung in Form von Wohnrecht und Ausgedinge wird im Verhältnis der Verkehrswerte der Gesamtliegenschaft zum Anteil, der auf die 2/3-Anteile des Übergebers am Betriebsgrundstück entfällt, mit 24. 276,00 € berechnet.

Der Berufung war daher auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage teilweise stattzugeben.

Graz, am 6. September 2006