

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Mag. Christian Pachinger, Rechtsanwalt in 4623 Gunskirchen, Raiffeisenplatz 3, über die Beschwerde vom 17.07.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 13.06.2017, ERFNR. 101.606/2017 GVG 17, in der Fassung des Berichtigungsbescheides vom 11.07.2017, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Ehegatten A und B schlossen am 22.12.2016 mit dem Übernehmer, der Beschwerdeführer (kurz: Bf), einen " *ÜBERGABS- zugleich PFLICHTTEILSVERZICHTSVERTRAG*" in Form eines Notariatsaktes ab. Der Übernehmer ist "*der Neffe des Übergebers A*" (vgl. Seite zwei des Notariatsaktes).

In diesem Notariatsakt vereinbarten die Beteiligten die (teilweise) Übergabe der den Eheleuten zu gleichen Teilen gehörenden Liegenschaft zur EZ X, Katastralgemeinde S, „*GutNr1*“ als auch den Verzicht des Bf auf seinen Pflichtteil.

Das zuständige Finanzamt erließ am 31.12.2016 einen Einheitswertbescheid zum 01.01.2014 mit Wirkung ab 01.01.2015 und adressierte diesen an A und Miteigentümer. Demnach wurde der Einheitswert für den landwirtschaftlichen Betrieb zu GB S, EZ X, mit € 18.400 festgestellt. Die Zurechnung des Einheitswertes erfolgte je zur Hälfte an die Ehegatten.

Mit elektronischer Abgabenerklärung vom 07.02.2017 wurde der Übergabs- und Pflichtteilsverzichtungsvertrag vom vertragserrichtenden Notar zur Anzeige gebracht. Mit Schriftsatz vom selben Tag wurde ua. das Original der Erklärung der Betriebsübertragung (NeuFö2) samt Beratungsprotokoll übermittelt und ua. darauf hingewiesen, dass der Bf die Befreiung nach dem NeuFöG in Anspruch nimmt.

In der Folge erließ die belangte Behörde am 13.06.2017 für die beiden Erwerbsvorgänge je einen Grunderwerbsteuerbescheid.

Dabei berücksichtigte die belangte Behörde für den Hälfteanteil des Übergebers als Bemessungsgrundlage gemäß § 7 Z 2 lit. d GrEStG in Verbindung mit § 4 Abs. 2 Z 1 und 2 GrEStG den einfachen Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke. Sie subtrahierte davon gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG den Freibetrag von € 9.093,50 und gelangte so zu keiner Bemessungsgrundlage für land- und forstwirtschaftliche Grundstücke. Für die übrigen Grundstücke ermittelte die belangte Behörde gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG eine Grunderwerbsteuerschuld in Höhe von € 820,83.

Hingegen ermittelte das Finanzamt als steuerliche Bemessungsgrundlage für den Hälfteanteil der Übergeberin einen Wert von € 613.337,36, da sie vom Verkehrswert des Grundstücks einen Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG in Höhe von € 35.000 abzog. Von dieser Bemessungsgrundlage errechnete die belangte Behörde folglich gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit a GrEStG eine Steuerschuld von € 11.716,81. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass sie den Grunderwerbsteuerfreibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nur im Ausmaß des übertragenen Vermögens, dies entspricht der Hälfte des insgesamt übertragenen Vermögens, gewährt hätte.

Dieser Bescheid wurde am 11.07.2017 gemäß § 293 BAO insofern berichtigt, als der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG mit € 37.500 berücksichtigt wurde . Die Grunderwerbsteuer wurde nunmehr mit € 11.629,31 festgesetzt.

Innerhalb offener Frist wurde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid betreffend Erwerbsvorgang mit B Beschwerde erhoben. Begründend brachte der Bf vor, die belangte Behörde habe fälschlicherweise den Verkehrswert des übertragenen Grundstücks und nicht den Einheitswert für die Berechnung der Bemessungsgrundlage herangezogen. Er hätte die Liegenschaft von seiner Tante, die zum Familienverband gemäß § 26a GGG gehöre, übertragen erhalten und hätte er so berechtigt die begünstigte Berechnung mittels Einheitswertes gemäß § 4 Abs 2 GrEStG ansprechen können. Dies habe ihm die belangte Behörde jedoch verwehrt, da die Übergeberin nach ihrer Ansicht bloß die angeheiratete Frau seines Onkels sei. Zudem hätte die Steuerreform 2015/16 zu einer Ausweitung des begünstigten Familienverbandes geführt und Geschwister, Nichten und Neffen wären folglich ebenfalls erfasst. Der Gesetzgeber hätte mit dieser Ausweitung des begünstigten Personenkreises beabsichtigt, das Familienvermögen bei einer Übergabe oder Weitergabe zu erhalten und die Betroffenen nicht mit weiteren Kosten zu beschweren. Die Erläuterungen des BMF würden seine Ansicht untermauern (BMF-010206/0058-VI/5/2016). So führe das BMF darin ein Diagramm an, das nur den Schluss zulässt, dass ein Übertragender und sein Ehegatte einen Verbund bilden würden und Übertragungen des Ehepartners daher auch steuerbegünstigt wären.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 07.08.2017 ab und begründete dies wie folgt: Neffen und Nichten seien Kinder von eigenen Geschwisterteilen (Geschwisterkinder). Der Neffe sei somit der Sohn der Schwester oder des Bruders. Umgangssprachlich würden die Ehepartner oder Lebenspartner von Geschwistern der Eltern auch Onkel und Tante genannt; diese sind aber rechtlich nur im dritten Grad verschwägert. § 26a Abs. 1 Z 1 GGG lautet: 'bei Übertragung einer

Liegenschaft an ... Nichten oder Neffen des Überträgers'. Laut Kommentar zu § 26a GGG solle die Erweiterung des Angehörigenkreises eine Übergabe des Familienvermögens auch dann erleichtern, wenn dies in gerader Linie nicht möglich sei und deshalb an Geschwister oder deren Kinder übergeben werde. Das Diagramm sei nicht so auszulegen, dass Übergeber und dessen Ehepartner bzw. Lebensgefährte als Einheiten zu betrachten seien und so die Frau des Onkels Teil des begünstigten Familienverbandes sei. Dem stehe nämlich die Auflistung von Stiefkindern entgegen, die sich bei der in der Beschwerde eingewendeten Auslegung aber erübrigen würde.

Der Bf trat anschließend am 05.09.2017 und somit innerhalb der Rechtsmittelfrist in Vorlage an das Bundesfinanzgericht. Als Begründung wurde auf das gesamte bisherige Vorbringen verwiesen.

Mit Bericht vom 28.09.2017 wurde die Beschwerde und der entsprechende Verwaltungsakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

1 Sachverhalt

Die Ehegatten A und B übertrugen mittels Notariatsakt vom 22.12.2016 Teile der Liegenschaft EZ X, KG S, „GutNr1“ an den Neffen des Übertragenden A. Der Bf nahm als Übernehmer die Begünstigung nach dem NeuFöG an und übermittelte das Originalformular als Beilage zum Schreiben vom 07.02.2017.

Folglich ermittelte die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer für diese Erwerbsvorgänge jeweils nach Abzug des Neugründungsfreibetrags gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG.

Der Übergeber A ist der Onkel des Bf. Die Übergeberin B ist die Ehegattin des A. Schließlich berechnete die belangte Behörde die Grunderwerbsteuer für die Übertragung des land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksanteils von A an den Bf gemäß § 4 Abs. 2 GrEStG steuerbegünstigt und verwehrte diese Begünstigung für die Übertragung des anderen Grundstücksanteils von B.

Gegenstand des Beschwerdeverfahrens ist der Erwerbsvorgang von B.

Der Bf macht unrichtige rechtliche Beurteilung geltend. Außer Streit stehen die von der belangten Behörde bei der Steuerberechnung berücksichtigten Wertansätze.

2 Rechtslage

2.1. Verfahrensrecht

Der berichtigende Bescheid tritt nicht an die Stelle des fehlerhaften Bescheides. Er tritt hinzu und bildet mit diesem eine Einheit; er ergänzt den berichtigten Bescheid (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 293 Tz 19, mit weiteren Nachweisen).

Wird ein mit Bescheidbeschwerde angefochtener Bescheid berichtigt, so umfasst die Beschwerde den Bescheid in seiner berichtigten Fassung; es bedarf somit keiner

neuerlichen Bescheidbeschwerde, um die Rechtswidrigkeit der Berichtigung geltend zu machen (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 293 Tz 21, unter Hinweis auf VwGH vom 20.05.1987, 86/13/0088).

2.2. Grunderwerbsteuer

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

- Z 1: ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
- Z 2: der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,
- Z 3: ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruchs begründet,
- Z 4: ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrags gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,
- Z 5: der Erwerb eines der in den Z 3 oder 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

§ 4 (Art der Berechnung) GrEStG idF BGBl. I Nr. 163/2015 lautet auszugsweise wie folgt:

"(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert.

(2) Abweichend von Abs. 1 ist bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

1. bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 26a Abs. 1 Z 1

Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;

2. bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruchs, wenn die Leistung an Erfüllung statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis;

3. bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3;

4. bei Erwerb eines Grundstückes auf Grund einer Umgründung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes.

(3)"

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. a GrEStG gilt ein Erwerb als

- unentgeltlich, wenn die Gegenleistung nicht mehr als 30 %,
- teilentgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 30 %, aber nicht mehr als 70 %,

- entgeltlich, wenn die Gegenleistung mehr als 70 %

des Grundstückswertes beträgt.

Gemäß lit. c leg. cit. gilt e in Erwerb unter Lebenden durch den in § 26a Abs. 1 Z 1 des Gerichtsgebührengesetzes, BGBl. Nr. 501/1984 in der geltenden Fassung, angeführten Personenkreis als unentgeltlich.

Nach § 7 Abs. 1 Z 2 lit. a GrESt beträgt die Steuer beim unentgeltlichen Erwerb von Grundstücken

- für die ersten € 250.000..... 0,5 %,
- für die nächsten € 150.000..... 2 %,
- darüber hinaus..... 3,5 %

des Grundstückswertes.

§ 26a GGG hat folgenden Wortlaut (auszugsweise):

"(1) Abweichend von § 26 ist für die Bemessung der Eintragungsgebühr bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30% des Werts des einzutragenden Rechts (§ 26 Abs. 1), heranzuziehen :

1. bei Übertragung der Liegenschaft an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft), an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie, an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, oder an Geschwister, Nichten oder Neffen des Überträgers;

2.....

Dies gilt auch für die Übertragung ideeller Anteile an diesen Grundstücken bzw. Liegenschaften. Für die Frage, ob eine begünstigte Übertragung vorliegt, ist auf das Verhältnis zwischen dem eingetragenen Vorberechtigten und jener Person abzustellen, zu deren Gunsten das Recht eingetragen werden soll. Eine begünstigte Übertragung liegt auch dann vor, wenn jeder Erwerb in der Erwerbskette, die zur Eintragung in das Grundbuch führt, zwischen Personen stattfindet, bei denen die Voraussetzungen für eine begünstigte Übertragung vorlägen.

(2)

(3)"

Gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG wird die Grunderwerbssteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbaren Zusammenhang stehen, nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert € 75.000 nicht übersteigt.

3 Rechtliche Erwägungen

In § 26a Abs.1 Z 1 GGG (siehe oben) wird bestimmt, dass Übertragungsvorgänge

- an den Ehegatten oder eingetragenen Partner während aufrechter Ehe (Partnerschaft) oder im Zusammenhang mit der Auflösung der Ehe (Partnerschaft),
- an den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten,
- an einen Verwandten oder Verschwägerten in gerader Linie,
- an ein Stief-, Wahl- oder Pflegekind oder deren Kinder, Ehegatten oder eingetragene Partner, oder
- an Geschwister, Nichten oder Neffen

des Überträgers begünstigt sind.

Die Bestimmung des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG bezieht sich explizit auf die Person des Überträgers. Demnach ist ausschließlich dessen Personeneigenschaft relevant, um zu entscheiden, ob dieser dem steuerbegünstigten Familienverband angehört. Diese Eigenschaft kann auch nicht durch Heirat, Verpartnerung oder Lebensgemeinschaft erworben werden. Folglich gibt das vom Bf angesprochene Diagramm des BMF (BMF-010206/0058-VI/5/2016 vom 13.05.2016) bloß den Inhalt des § 26a Abs. 1 Z 1 GGG grafisch wieder. Daher stellen ausschließlich Übertragungen zwischen Ehegatten oder eingetragenen Partnern während aufrechter Ehe oder Partnerschaft oder zwischen Lebensgefährten mit gemeinsamem Wohnsitz begünstigte Erwerbsvorgänge dar. Dies entspricht auch dem historischen Willen des Steuergesetzgebers, der bereits vor dem Steuerreformgesetz 2015/16 auf die Person des Überträgers abstellte und nur Übertragungen von diesem berücksichtigte. So waren vor der Steuerreform 2015/16 Übertragungen im Sinne des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG (alte Fassung) steuerbegünstigt, wenn sie nach § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG (alte Fassung) innerhalb des engen Familienverbandes erfolgten. Ab der Steuerreform 2015/16 verweist die Bestimmung des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG nunmehr auf das GGG und bestimmt sich der begünstigte Personenkreis nach § 26a Abs. 1 Z 1 GGG, sodass unter anderem auch Geschwister, Neffen und Nichten zum Familienverband gehören.

Somit ist die Ehegattin des Onkels A entsprechend der in der Beschwerdevorentscheidung angeführten Argumentation zur Folge mit dem Bf bloß im dritten Grad verschwägert und nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht dem begünstigten Personenkreis gemäß § 26a Abs. 1 Z 1 GGG zugehörig. Der Bf ist damit aus rein rechtlicher Sicht ausschließlich ein Neffe seines Onkels A.

Die Festsetzung der Grunderwerbsteuer in der berichtigten Fassung entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

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.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf den eindeutigen Wortlaut der anzuwendenden einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen stützen konnte.

Salzburg-Aigen, am 14. November 2017