

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf.,, Adresse1, Ort, vertreten durch WT Adresse2, über die Beschwerde vom 13.07.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 14.06.2012 betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahren:

Mit Notariatsakt vom 09.02.2012 schlossen Vater (in der Folge: Y sen.) und Mutter, geboren 1960 (in der Folge: X sen.) als Hälfteeigentümer der Liegenschaft KG xxx, EZ yyy, Adresse1, Grundstück zzz (in der Folge: Liegenschaft) mit ihrem Sohn, Bf.. (in der Folge: Bf.) einen Übergabsvertrag.

Gemäß Vertragspunkt II übergibt Y sen. das von ihm geführte, nicht protokolierte Einzelunternehmen „Gasthof“ am Standort Adresse1 zu dort näher geregelten Bedingungen an seinen Sohn, den Bf., welcher das übergebene Einzelunternehmen in dieser Rechtsform weiterführen wird.

Gemäß Vertragspunkt III übergeben Y sen. und X sen. an ihren Sohn, den Bf., die oben beschriebene Liegenschaft und bedingen sich im Vertragspunkt IV. ein auf deren beider Lebensdauer darin näher definiertes Wohnungsgebrauchsrecht im ersten Stock des Übergabsobjektes aus. Die Vertragsparteien messen laut Vertragspunkt VII. diesem Wohnungsgebrauchsrecht einen monatlichen Wert von EUR 400,00, sohin gemäß § 16 Bewertungsgesetz einen kapitalisierten Wert von EUR 78.896,68 bei. Die Vertragsparteien halten im Vertragspunkt VII. weiters fest, dass es sich im gegenständlichen Fall um die Übergabe eines Betriebes durch den Vater an den Sohn zur Weiterführung und gegen Sicherung des Lebensunterhaltes der Übergeber handle, weshalb der Übernehmer für diesen Vertrag die steuerlichen Begünstigungen nach § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) und

§ 5a iVm § 4 Neugründungsförderungsgesetz (NeuFÖG) in Anspruch nimmt. Als Übergangszeitpunkt war gemäß Vertragspunkt V. der 01.01.2012 vereinbart.

Nach einem Vorhalteverfahren, insbesondere zwecks Vorlage der Schlussbilanz zum 31.12.2011, sowie Abfrage des Einheitswertes der Liegenschaft zum 01.01.2012 von EUR 97.018,23 und Ermittlung des Barwertes des Wohnungsgebrauchsrechtes (auf Y sen. entfallend: EUR 33.919,08, auf X sen. entfallend: EUR 44.977,60), stellte das Finanzamt den Erwerbsvorgang von Y sen. an den Bf. grunderwerbsteuerfrei, währenddessen für den **Erwerbsvorgang** von der **X sen. an den Bf.** letzterem mit **Bescheid vom 14.06.2012 Grunderwerbsteuer** in Höhe von EUR 2.910,55 vorgeschrieben wurde. Als Bemessungsgrundlage wurde laut Bescheidbegründung gemäß § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG der dreifache Einheitswert der übertragenen Liegenschaftshälfte in Höhe von EUR 145.527,35 herangezogen, da „*die Gegenleistung (anteiliges Wohnungsgebrauchsrecht von EUR 44.977,60) geringer ist*“.

Fristgerecht hob der Bf. **Berufung** und begehrte die Anwendung des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG für Betriebsübertragungen in Höhe von EUR 365.000,00 auch für den Erwerbsvorgang betreffend die Liegenschaftshälfte der X sen.. Begründend wurde ausgeführt, dass Y sen. den Gasthof als nicht protokollierter Einzelunternehmer geführt habe. Die ihm zur Hälfte gehörige Liegenschaft sei zur Gänze in die Bilanz aufgenommen worden, da er einerseits das wirtschaftliche Eigentum inne gehabt hätte (vgl. VwGH 20.09.1983, 83/14/0007) und andererseits das Grundstück ausschließlich betrieblich genutzt worden sei. Ein Erwerb durch eine natürliche Person sei mit dem Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 dann begünstigt, wenn die Liegenschaft einem inländischen Betrieb gewidmet sei, der unter anderem der Einkunftserzielung aus Gewerbebetrieb diene. Gemäß Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/ sei der Freibetrag einerseits betriebsbezogen zu sehen, andererseits stünde der Freibetrag in dem Ausmaß zu, das seiner betrieblichen Nutzung entspreche, wobei für das Ausmaß der betrieblichen Nutzung die ertragssteuerlichen Grundsätze maßgebend wären. Ebenso wie das EStG würde auch im Bereich des GrEStG die wirtschaftliche Betrachtungsweise anerkannt werden. Abschließend verweist der Bf. auf die Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, UFS 14.09.2011, RV/0581-L/11, wonach in einem vergleichbaren Fall ebenso der volle Freibetrag gewährt worden sei.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 01.08.2012** wies das Finanzamt das Berufungsbegehren ab. Begünstigt iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG seien nur Übertragungen von Betrieben und Teilbetrieben, die der Einkunftserzielung des Übergebers aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen würden. Auf Seiten des Übergebenden müssten daher Gewinneinkünfte vorliegen. Im konkreten Fall sei unbestritten, dass die Mutter des Übernehmers hinsichtlich des übergebenen Betriebes keine gewerblichen Einkünfte bezogen hätte. Selbst wenn die ihr gehörige Liegenschaftshälfte bei der Gewinnermittlung des Gatten berücksichtigt worden sei, so ändere es nichts daran, dass der Erwerbsvorgang des Übernehmers von dessen Mutter die Tatbestandsvoraussetzungen des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht erfülle. Die

einkommensteuerliche Beurteilung sei infolge unterschiedlicher Zielsetzungen von der grunderwerbsteuerlichen zu trennen. Da die Mutter und Übergeberin selbst nicht Betriebsinhaberin gewesen sei und auch keine gewerblichen Einkünfte aus dem Betrieb erzielt habe, seien die Voraussetzungen für die Gewährung des Freibetrages nicht erfüllt.

Im **Vorlageantrag vom 17.08.2012** zur Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz entgegnete der Bf., dass die betriebliche Nutzung der Liegenschaft einhundert Prozent betrage. Neuerlich zieht er UFS 14.09.2011, RV/0581-L/11 an, wonach die dort angeführten Voraussetzungen für die Gewährung des vollen Freibetrages, nämlich begünstigtes Vermögen in Form eines Betriebsgrundstückes und Vorliegen eines begünstigten Erwerbes („*eine Gegenleistung ist nicht in vollem Umfang vorhanden*“) auch im gegenständlichen Fall vorliegen würden.

Im Vorlagebericht wiederholt das Finanzamt sinngemäß im Wesentlichen die Ausführungen laut Berufungsvorentscheidung und verweist auf die Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates zur inhaltlich gleichlautenden Bestimmung des § 15a ErbStG, wonach bei einer Übertragung einer von einem Dritten betrieblich genutzten Liegenschaft die Befreiung nicht zu gewähren sei (vgl. UFS 11.05.2004, RV/2124-L/02, vom 06.09.2010, RV/2630-W/06, vom 01.04.2009, RV/0030-G/07, vom 29.09.2005, RV/0416-S/02, vom 27.05.2003, RV/0480-S/02). In der vom Bf. wiederholt zitierten Berufungsentscheidung UFS 14.09.2011, RV/0581-L/11 wäre lediglich der Umfang der betrieblichen Nutzung der übertragenen Liegenschaft strittig gewesen, welche jedoch – im Gegensatz zum vorliegenden Fall – durch den Übergeber selbst und nicht durch einen Dritten betrieblich genutzt worden sei.

Gemäß § 323 Abs. 38 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Das Bundesfinanzgericht nahm Einsicht in das Abgabeninformationssystem. Daraus geht hervor, dass die Übergeberin zum Übergangszeitpunkt, aber auch die Zeiträume davor lediglich immer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit hatte.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Y sen. und X sen. sind Hälfteneigentümer der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft, auf welcher Y sen. hinsichtlich der Gesamtliegenschaft einen Gasthof als nicht

protokolliertes Einzelunternehmen führt und daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Mit beschwerdegegenständlichem Übergabsvertrag übergeben mit Übergabstichtag 01.01.2012 Y sen. und X sen. an ihren Sohn, den Bf., die Liegenschaft, zudem Y sen. den Gasthof an den Bf. zwecks Weiterführung als Einzelunternehmen. Das zugunsten der Übergeber auf beider Lebensdauer ausbedungene Wohnungsgebrauchsrecht am Übergabsobjekt wurde zum Übergabstichtag betreffend Y sen. mit EUR 33.919,08, betreffend X sen. mit EUR 44.977,60 ermittelt. Der Einheitswert der Liegenschaft zum Übergabstichtag beträgt EUR 97.018,23. X sen. bezog 2012 und die vorangegangenen Zeiträume lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und war nicht Betriebsinhaberin des Gasthofes.

Beweiswürdigung:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsichtnahme in den vorgelegten Akt des Finanzamtes (Bemessungsakt) mit dem Vorbringen des Bf. sowie Einsichtnahme in das Abgabeninformationssystem.

Rechtslage und Erwägungen:

Strittig ist die Zuerkennung der Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG betreffend den Erwerbsvorgang von der X sen. gehörigen Liegenschaftshälfte an Bf.

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein sich auf ein inländisches Grundstück beziehender Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.

§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2009, BGBI. I Nr. 52, lautet:

"§ 3. (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

.....

2. unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist, nach Maßgabe der lit. b und c bis zu einem Wert von 365 000 Euro (Freibetrag), sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher oder geistiger Behinderung in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als

Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen. Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;*
- Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn*

b)

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBI. I Nr. 85, (SchenkMG) ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen und zwar, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstückes ist (Z1).....

§ 6 GrEStG in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung BGBI I 2000 Nr. 142 lautet auszugsweise:

(1) Als Wert des Grundstückes ist

- a) im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen....., im Übrigen*
- b) das Dreifache des Einheitswertes (lit.a) anzusetzen.....*

Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II führt zu § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG Rz 15ff aus:

„1. Allgemeines zu § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG; Rechtslage bis 31.12.2015:

In § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987 idF des Schenkungsmeldegesetzes 2008, BGBI I 2008/85, und des BudBG 2009, BGBI I 2009/52, wurde mit Wirkung vom 1. August 2008 der in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen in angepasster Form übernommen (RV, 549 BlgNR 23. GP; VwGH vom 11. September 2014, 2012/16/0108). Der Freibetrag betrug 365.000 €.....

Liegt eine Gegenleistung iS des Grunderwerbsteuerrechts vor (vgl dazu bei § 5 GrEStG, Rz 4 ff), schloss dies einen unentgeltlichen Grundstückserwerb iS des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG aF aus (VwGH vom 11. September 2014, 2012/16/0108).“

Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 3 Rz 59 unter Verweis auf VwGH 11.09.2014, 2012/16/0108 zum Begriff des „unentgeltlichen Erwerbes“ betreffend den Freibetrag für Betriebsübertragungen dazu:

„.....bis letztlich eine Entscheidung des VwGH (siehe VwGH 11.09.2014, 2012/16/0108) dahingehend getroffen wurde, dass aufgrund der Historie im Gesetzgebungsprozess der Anwendungsbereich des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sowohl idF SchenkMG 2008 als auch idF BudBG 2009 auf tatsächlich – dh zur Gänze – unentgeltliche Erwerbe beschränkt war und daher jegliche – auch geringfügige – Gegenleistung inklusive der Übernahme von Schulden den Ausschluss der Begünstigung bewirkte.....“

Im gegenständlichen Beschwerdefall wurde jedoch betreffend den streitgegenständlichen Erwerbsvorgang eine Gegenleistung, nämlich die Einräumung eines Wohnungsgebrauchsrechtes zugunsten der Übergeberin X sen. im kapitalisierten Wert von EUR 44.977,60 vereinbart. Im Sinne des oben angeführten VwGH-Judikates kann somit nicht mehr von einem unentgeltlichen Erwerb iSd § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ausgegangen werden.

Laber/Zeiler in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG § 3 Rz 58 führen aus, dass mit dem SchenkMG 2008 eine inhaltlich neue Ausnahmebestimmung in Form eines Freibetrages für Betriebsübertragungen (§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG) geschaffen worden sei. „Auch diese Ausnahmebestimmung hat ihre Wurzeln im ErbStG, sie wurde mit nur leichten Anpassungen aus § 15a ErbStG direkt in das GrEStG übernommendie Regelung des § 15a ErbStG ... (kann).....als Fundament des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG gesehen werden“.

Wie in UFS 06.09.2010, RV/2630-W/06 im Anwendungsbereich des im Wesentlichen zu § 3 Abs 1 Z 2 lit a GrEStG inhaltsgleichen § 15a Abs. 2 ErbStG (...“Betriebe“....“und“Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 Einkommensteuergesetz 1988 in der jeweils geltenden Fassung dienen) ausgeführt wird, habe der Gesetzgeber nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut klargestellt, dass auf Seiten des Übergebers zum einen Gewinneinkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG vorliegen müssen und zum anderen der Übergeber Betriebsinhaber oder Gesellschafter sein muss.

Auch im, im Übrigen für das Bundesfinanzgericht nicht bindenden, vom Bf. angezogenen Erlass des BMF vom 18.02.2009, BMF-010206/0040-VI/5/2009 wird unter 2.2.1.2.1. Betriebe und Teilbetriebe mit Verweis auf Pkt. III.1.2.1.2.1. Betriebe und Teilbetriebe festgehalten:

..... Auf Seiten des Zuwendenden müssen Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb) vorliegen.

Im vorliegenden Beschwerdefall ist die Übergeberin X sen. jedoch weder Betriebsinhaberin noch erzielt sie Gewinneinkünfte aus dem Betrieb, vielmehr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Im Übrigen hat die Übergeberin X sen. zum Übergabstichtag noch nicht das 55. Lebensjahr vollendet.

Dies bedeutet aber, dass aus all diesen Erwägungen die Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung des in Rede stehenden Freibetrages nicht vorliegen, der angefochtene Bescheid, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der übergebenen Liegenschaftshälfte gemäß § 6 GrEStG idF BGBI I 2000/142 iVm § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF SchenkMG 2008, BGBI I 2008/85 zu bestätigen und deshalb 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (insbesondere VwGH 11.09.2014, 2012/16/0108), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg-Aigen, am 20. Juli 2018