

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26.08.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v. H. von der Bemessungsgrundlage von € 864.044,95, sohin im Betrag von € 17.280,90, festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Übergabs- und Teilpflichtteilsverzichtsvertrag vom 14.10.2011 hatte X seinem Sohn A (= Beschwerdeführer, Bf) die in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1 sowie den darauf befindlichen Betrieb, Einzelunternehmen "X", samt allen Aktiven und Passiven zur Fortführung ab dem Stichtag 1.8.2011 übergeben (Punkt Zweitens). In Anrechnung auf die Übergabe wurden vom Bf insbesondere die auf der Liegenschaft besicherten Kreditverbindlichkeiten im aushaltenden Saldo zur Rückzahlung übernommen und die vollkommene Schad- und Klagloshaltung des Übergebers vereinbart (Punkt Drittens). Neben der befreienden Schuldübernahme verpflichtete sich der Bf als weitere Gegenleistung zur Zahlung eines Entfertigungsbetrages von € 12.000 an seine Schwester (Punkt Viertens). Sämtliche mit dem Vertrag verbundene Kosten und Abgaben werden vom Bf getragen.

Eine mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 27.2.2012 erbetene Teilwerte-Bilanz des Betriebes zum Übergabestichtag wurde vom Bf nicht beigebracht.

Erhoben wurde der zuletzt zum 1.1.2010 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft (Betriebsgrundstück) in Höhe von € 207.400.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bf, in Ermangelung einer Teilwertebilanz, mit Bescheid vom 26.8.2013, StrNr , ausgehend vom Wert des Grundstückes, d.i. der dreifache

Einheitswert in Höhe von € 622.200, die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 12.444 vorgeschrieben.

In der dagegen rechtzeitig erhobenen Berufung, nunmehr Beschwerde, wurde unter Vorlage der zwischenzeitig erstellten Teilwertebilanz zum 31.7.2011 die darauf gestützte Neuberechnung der Grunderwerbsteuer sowie die Berücksichtigung des Freibetrages von € 365.000 begehrte.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 8.11.2013 wurde der bekämpfte Bescheid abgeändert und die Grunderwerbsteuer ausgehend von der Bemessungsgrundlage € 1.176.536 im Betrag von € 23.530,72 festgesetzt. Begründend wurde die Berechnung, basierend auf den bekannt gegebenen Teilwerten, wie folgt dargelegt:

"Grundstück geschätzt 2.074.000, andere Aktiva 851.907,90, Summe 2.925.907,90.

Passiva 1.647.805,50, Entfertigung an Schwester 12.000, Summe 1.659.805,50.

1.659.805,50 x 2.074.000 : 2.925.907,90 = 1.176.536 = auf das Grundstück entfallende Gegenleistung."

Im Vorlageantrag wird eingewendet, aufgrund des – zufolge VfGH mit Wirkung bis 31.5.2014 – noch aufrechten § 6 GrEStG 1987 sei das Grundstück mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen. Die Schätzung mit dem 10fachen Einheitswert sei nicht nachvollziehbar, entbehre jeglicher Rechtsgrundlage und liege über dem Doppelten des Buchwertes. Zudem sei der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zuzerkennen.

Im Vorhaltschreiben des BFG vom 20.10.2014 wurde dem Bf die wesentliche Rechtslage zur Steuerbemessung bei Betriebsübertragungen samt detaillierter Berechnungsdarstellung sowie zu den Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zur Kenntnis gebracht. Hinsichtlich der in Streit gezogenen Schätzung des Verkehrswertes der Liegenschaft wurde um Bekanntgabe des tatsächlichen Verkehrswertes ersucht, der durch Beibringung eines Sachverständigen-Gutachtens nachzuweisen sei.

Mit der Stellungnahme vom 18.11.2014 wurde dem BFG ein Verkehrswertgutachten vorgelegt und ausgeführt, es sei richtig, dass der Bf laut Teilwerte-Bilanz Gegenleistungen in Höhe von € 1.647.805,68 übernommen habe. Daneben sei, anstelle der Wertermittlung des Finanzamtes, der Steuerbemessung der Verkehrswert des Betriebsgrundstückes lt. aktuellem Gutachten zugrunde zu legen. Laut dem beigebrachten Sachverständigen-Gutachten betrage der Verkehrswert € 857.000. Hinsichtlich des begehrten Freibetrages müsse zur Kenntnis genommen werden, dass anhand der Teilwerte kein unentgeltlicher Erwerb vorliege und somit die Befreiung nicht angewendet werden könne.

Der Inhalt der Stellungnahme sowie das Gutachten wurden dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht und wurde kein Einwand erhoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), BGBl 1987/309 idF vor BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014), anzuwenden.

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese auf inländische Grundstücke beziehen.

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

Die Steuer ist nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG dann vom Wert des Grundstückes (di. der dreifache Einheitswert) zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG, wonach bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für die "anderen", einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfte.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276). Dazu zählen auch Schuldübernahmen sowie Entfertigungsbeträge an Dritte (vgl. zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 6 und 69 f. zu § 5).

1.) Ermittlung der Gegenleistung:

Bei einem **entgeltlichen Übergabsvertrag**, dh. bei Vereinbarung eines Gesamtpreises für die Übergabe eines Grundstückes und rechtlich selbständigen Sachen - wie gegenständlich die Übergabe der Liegenschaft samt Betrieb – ist stets eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen. Die Gegenleistung ist nach dem **Verhältnis** aufzuteilen, in dem der Wert des Grundstückes zum Wert der beweglichen Sache bzw. des sonstigen Vermögens steht.

Zur Ermittlung des Aufteilungsverhältnisses sind die Grundstücke und das so. Vermögen mit dem **Verkehrswert**/gemeinen Wert zu bewerten (vgl. VwGH 27.9.1995, 93/16/0047; siehe dazu in *Fellner*, aaO, Rz 57 zu § 5 mit weiterer VwGH-Judikatur).

Dem entsprechend war vom Finanzamt anhand der übermittelten Teilwerte-Bilanz zum 1.8.2011 folgende Berechnung angestellt worden:

Übergebenes Vermögen :		Verhältnis in %
Verkehrswert Grundstück, geschätzt gem. § 184 BAO mit dem 10fachen Einheitswert	€ 2.074.000,00	70,884
Verkehrswert/Teilwert sonstiges Anlagevermögen	€ 851.907,90	29,116
Gesamterwerb	€ 2.925.907,90	100,000
Gegenleistungen :		
übernommene Passiva	€ 1.647.805,50	

Entfertigungsbetrag an die Schwester	€ 12.000,00	
gesamt	€ 1.659.805,50	

Das Finanzamt hatte, da 70,884 % der Gesamtgegenleistung auf den Erwerb der Liegenschaft entfallen, die Steuerbemessungsgrundlage in Höhe von € 1.176.536 (anteilige Gegenleistung) ermittelt.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen, das Betriebsgrundstück sei mit dem "Wert" bzw. dreifachen Einheitswert anzusetzen, sind nach dem Obgesagten – und zwar unabhängig von der hier noch in Geltung stehenden Bestimmung des § 6 GrEStG 1987 idF vor BGBI I 2014/36 - das Grundstück und die sonstigen Aktiva im Rahmen der Verhältnisrechnung jedenfalls mit dem **Verkehrswert/gemeinen Wert** anzusetzen. Dies steht nach durchgeföhrtem BFG-Vorhalteverfahren mittlerweile auch außer Streit. Daneben wurde die lt. Teilwerte-Bilanz ermittelte Höhe der "übernommenen Passiva" ausdrücklich anerkannt; mit Ausnahme des Grundstückes blieben die weiteren Wertansätze wie auch die Bemessungsmethode an sich unbestritten.

2.) Verkehrswert der Liegenschaft:

Strittig verbleibt sohin der im Rahmen obiger Berechnung zugrunde gelegte Verkehrswert der Liegenschaft, der vom Finanzamt im Wege der Schätzung nach § 184 BAO und ohne nähere Begründung mit dem 10fachen Einheitswert angenommen wurde.

Dem diesbezüglichen Beschwerdevorbringen, eine solche Wertermittlung (Multiplikation des EW mit dem Faktor 10) sei nicht nachvollziehbar und entbehre jeglicher Rechtsgrundlage, kommt aber aus Folgendem Berechtigung zu:

Nach § 10 Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG) wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei dessen Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle gewöhnlichen Umstände, nicht aber ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 30.5.1994, 93/16/0093) ergibt sich aus der im § 10 BewG enthaltenen Begriffsbestimmung des gemeinen Wertes, dass eine Ermittlung des gemeinen Wertes (im dortigen Beschwerdefall) mit dem Fünffachen des Einheitswertes jeder Grundlage entbeht. Es ist eine Erfahrungstatsache, dass Einheitswerte für bebaute ebenso wie für unbebaute Grundstücke nur einen Bruchteil des Verkehrswertes ausmachen. Im Hinblick auf die mannigfaltigen Umstände, die den gemeinen Wert einer Liegenschaft zu beeinflussen im Stande sind, *ist damit – so der VwGH - eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes zur Ermittlung des gemeinen Wertes völlig ungeeignet.*

Vom Bf wurde nunmehr zum Nachweis des Verkehrswertes ein Gutachten eines Immobilien-Sachverständigen vorgelegt, wonach dieser € 857.000 betrage.

Es wurden nach anerkannten Methoden der Sachwert und Ertragswert der Immobilie ermittelt. Dem Bodenwert wurde ein m²-Preis von € 20 zugrunde gelegt, der sich zutreffend als Vergleichswert aus dem relativ zeitnahen Grundankauf mit Vertrag vom 26.6.2009 ergibt, in welchen das BFG Einsicht genommen hat. Anschließend wurde eine Gewichtung (Gegenüberstellung Sachwert/Ertragswert) von 0 zu 1 vorgenommen, dh. der Verkehrswert der betrieblichen Liegenschaft ausschließlich aus dem Ertragswert abgeleitet. Der diesbezüglichen Argumentation unter Verweis auf den Fachbeirat der Liegenschafts-Bewertungs-Akademie und einen Artikel des Vorsitzenden Prof. Dr. Jürgen Schiller in "Sachverständige, Heft 3/2013", dass bei typischen "Ertragswertobjekten" (wie zB Gewerbeimmobilien) eine Gewichtung zwischen Sach- und Ertragswert weder fachgerecht noch begründbar sei, weil sich die Preisfindung am Immobilienmarkt abhängig von den zukünftig zu erwartenden Erträgen bestimme, wird seitens des BFG nicht entgegen getreten.

Allerdings wurde der Ertragswert aktuell auf den Zeitpunkt 18.11.2014 erhoben, wohingegen für Steuerbemessungszwecke der Zeitpunkt des Erwerbsvorganges maßgebend und daher gegenständlich auf den Übergabestichtag am 1.8.2011 abzustellen ist.

Ausgehend von einer - bezogen auf den Übergabestichtag - "wirtschaftlichen Restnutzungsdauer" von zutreffend 22 Jahren (anstelle bisher 19 Jahren) ist demnach auf den "Gebäudereinertrag" (= € 65.540,20 lt. Gutachten) ein Vervielfältiger von 13,16 (anstelle bisher 12,0853) anzuwenden, woraus sich im Weiteren (unter Berücksichtigung von Bodenwert und Abschlag 3 % lt. Gutachten) ein adaptierter Ertragswert/Verkehrswert in Höhe von (abgerundet) € 925.000 ergibt. Dieser ist als maßgebender gemeiner Wert der Liegenschaft der Grunderwerbsteuerbemessung zugrunde zu legen.

3.) Freibetrag:

Die begehrte Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG (bis zu € 365.000) ist ausschließlich für "*unentgeltliche Erwerbe*" von Vermögen gem. lit. a dieser Bestimmung (Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile) zu gewähren, dh. wenn bei dem verwirklichten Grunderwerbsteuertatbestand die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 GrEStG (vom Wert des Grundstückes) zu berechnen ist.

Wie sich aus der Berechnungsdarstellung im folgenden Punkt 4.) ergibt, übersteigt die auf den Grundstückserwerb entfallende anteilige Gegenleistung den Wert (dreifachen Einheitswert) des Grundstückes. Da somit ein *entgeltlicher Erwerb* vorliegt, bei welchem die Grunderwerbsteuer gem. § 4 Abs. 1 GrEStG ausgehend von der Gegenleistung zu berechnen und dagegen § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG nicht anzuwenden ist, werden im Beschwerdefall die Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht erfüllt.

4.) Ergebnis/Berechnungsdarstellung:

Im Ergebnis ist der Beschwerde im Hinblick auf den nunmehr nachgewiesenen, abgestellt auf den maßgebenden Übergabestichtag adaptierten Verkehrswert der Liegenschaft in

Höhe von € 925.000 Folge zu geben und bemäßt sich die Grunderwerbsteuer im Übrigen anhand der bekannt gegebenen Teilwerte wie folgt:

Übergebeenes Vermögen :		Verhältnis in %
Verkehrswert Grundstück	€ 925.000,00	52,057
Verkehrswert/Teilwert sonstiges Anlagevermögen	€ 851.907,90	47,943
Gesamterwerb	€ 1.776.907,90	100,000
Gegenleistungen :		
übernommene Passiva	€ 1.647.805,50	
Entfertigungsbetrag an die Schwester	€ 12.000,00	
gesamt	€ 1.659.805,50	

Von der Gesamtgegenleistung € 1.659.805,50 entfallen sohin 52,057 % auf den Erwerb der Liegenschaft, ds. **€ 864.044,95**; ausgehend von dieser anteiligen Gegenleistung ist die Grunderwerbsteuer mit 2 % im Betrag von **€ 17.280,90** vorzuschreiben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Bei der zuletzt allein noch in Streit stehenden Frage nach der Höhe des Verkehrswertes der Betriebsliegenschaft handelt es sich um eine Sachfrage, nicht jedoch um eine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung", sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Innsbruck, am 25. November 2014