



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der JL, Adr, vertreten durch Mag. Elmar Obermayr, Notar, 5270 Mauerkirchen, Obermarkt 20, vom 14. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 16. Juni 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

KL hat auf der in seinem Alleineigentum befindlichen Liegenschaft XY einen Gasthof betrieben. Die Liegenschaft war zu 90 % dem Betriebsvermögen zugeordnet. Der Einheitswert hat 88.200,00 € betragen.

Mit **Übergabsvertrag vom 28. Februar 2011** hat KL sowohl den Betrieb als auch die Liegenschaft seiner Tochter JL - gegen Einräumung von Rechten und die Übernahme von Darlehen - übertragen.

Mit **Grunderwerbsteuerbescheid vom 16. Juni 2011** hat das Finanzamt hierfür die Steuer in Höhe von 6.191,08 € - von der auf den Erwerb des unbeweglichen Vermögens entfallenden Gegenleistung in Höhe von 309.553,90 € - festgesetzt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Berufung vom 14. Juli 2011**, mit der JL, nunmehrige Berufungswerberin, =Bw, die unterlassene Berücksichtigung der Befrei-

ungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG und die fehlende Offenlegung der Steuerberechnung rügt.

Die Anwendbarkeit dieser Steuerbefreiung hänge von der Auslegung des Wortes „unentgeltlich“ ab. Eine auf den dreifachen Einheitswert abstellende Auslegung sei verfassungsrechtlich bedenklich, weil die Steuerpflicht von Zufälligkeiten, nämlich dem Ausmaß des Missverhältnisses zwischen Einheits- und Verkehrswert, abhängig sei. Konkret könne die steuerliche Belastung für Übernehmer, denen ein höherer Wert zugewendet werde, geringer sein, als bei Zuwendung eines belasteten und somit im Ergebnis geringeren Wertes. Dies widerspreche dem Gleichheitsgrundsatz.

Das Finanzamt hat mit **Berufungsvorentscheidung vom 12. September 2011** das Rechtsmittel als unbegründet abgewiesen.

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage wurde wie folgt offengelegt:

Vermögen	Anteil
betrieblicher Teil der Liegenschaft	81,025647097 %
privater Teil der Liegenschaft	9,002849677 %
Anlage- und Umlaufvermögen	9,971503226 %
Gegenleistung	Betrag
Wohnungsrecht Übergeber	62.060,18 €
Verköstigung	107.551,88 €
Wohnungsrecht Schwester1	21.468,98 €
Wohnungsrecht Schwester2	21.370,69 €
Verbindlichkeit privat	5.269,28 €
Verbindlichkeiten betrieblich	126.118,90 €
Summe	343.839,91 €

Die auf den betrieblichen Teil der Liegenschaft entfallende Gegenleistung betrage 278.598,51 € und sei daher unzweifelhaft höher als der dreifache Einheitswert, weshalb die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen sei und daher die Befreiung gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG nicht zur Anwendung komme.

Mit **Vorlageantrag vom 17. Oktober 2011**, beim UFS eingelangt am 8. Februar 2012, hat die Bw die Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begeht und führt ergänzend aus, der Gesetzgeber wolle mit der Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG - im Gegensatz zum Unternehmenskauf - die Übergabe von Betrieben von einer Generation auf die nächste begünstigen. Deshalb müsse unentgeltlich ausgehend von Verkehrswerten verstanden werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Das Finanzamt ist bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer von folgenden Werten ausgegangen.

Vermögen	3-facher EW	Verkehrswert	Anteil	Gegenleistung
Betrieblich genutzter Liegenschaftsteil (90 %)	238.140,00 €	396.900,99 €	81,03 %	278.598,51 €
Privat genutzter Liegenschaftsteil (10 %)	26.460,00 €	44.100,00 €	9,00 %	30.955,39 €
Bewegliches Betriebsvermögen		48.844,90 €	9,97 %	34.286,01 €
Summen	264.600,00 €		100,00 %	343.839,91 €

Die diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen in der Begründung der Berufungsvorentscheidung, der Vorhaltcharakter zukommt, sind im Vorlageantrag von der Bw letztlich unwidersprochen geblieben, sodass die Beträge unbedenklich auch der Berufungsentscheidung zugrunde gelegt werden können.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) sind von der Besteuerung ausgenommen:

unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z1 oder Z4 zu berechnen ist, ... 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 ...

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen
- Sonderbetriebsvermögen

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

Nach § 4 Abs. 2 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes
4. bei Erwerben von Todes wegen.

Gemäß § 6 Abs. 1 GrEStG ist als Wert des Grundstückes

- a) bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken der (einfache) Einheitswert,
- b) ansonsten das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Im Berufungsfall besteht Streit darüber, ob das Finanzamt ausgehend von der vorliegenden Gegenleistung zu Recht davon ausgegangen ist, dass hinsichtlich der Übergabe des Gasthof Betriebes ein "unentgeltlicher" Erwerb nicht vorliege und damit die Voraussetzungen für den beantragten Abzug des Freibetrages gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG nicht erfüllt seien.

Die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG setzt als erstes Tatbestandselement voraus, dass **ein Betrieb unentgeltlich** erworben wird.

Das Berufungsbegehren, „unentgeltlich“ als ein ausgehend von Verkehrswerten überwiegend unentgeltliches Rechtsgeschäft im Sinne des EStG zu verstehen, kann schon mangels tatsächlichen Vorliegens eines krassen Missverhältnisses zwischen den Leistungen jedenfalls nicht zum Erfolg führen. Von einer unentgeltlichen Übertragung in diesem Sinn wird nämlich erst dann ausgegangen, wenn ein Wirtschaftsgut zu mehr als der Hälfte unentgeltlich erworben wurde (vgl. auch die ausführliche Entscheidung des UFS vom 21. Juni 2010, RV/0696-W/08).

	Verkehrswert	Gegenleistung
Betrieblicher Teil der Liegenschaft	396.900,99 €	278.598,51 €
Bewegliches Betriebsvermögen	48.844,90 €	34.286,01 €
	445.745,89 €	312.884,52 €

Im gegenständlichen Fall ist die anteilige Gegenleistung (312.884,52 €) größer als die Hälfte des Verkehrswertes des Betriebes (222.872,00 €), sodass auch nach Verkehrswerten objektiv kein offenkundiges Missverhältnis gegeben ist und daher kein unentgeltlicher Erwerb im einkommensteuerlichen Sinn vorliegt.

Sodann muss Gegenstand des Erwerbes (auch) ein Grundstück sein und die Steuer nach § 4 Abs. 2 GrEStG **vom Wert des Grundstückes** zu berechnen sein.

In § 4 Abs. 1 GrEStG wird die Gegenleistung zum Besteuerungsgrundsatz erhoben. Die Berechnung vom Wert des Grundstückes hingegen ist nur in den in Abs. 2 der Bestimmung taxativ aufgezählten Fällen zulässig.

Im Konkreten ist eine Gegenleistung jedenfalls vorhanden und zu ermitteln.

Teilt man die Gesamtgegenleistung durch eine Verhältnisrechnung auf das übergebene Vermögen auf, so ergibt sich eine auf den betrieblichen Teil der Liegenschaft entfallende Gegenleistung in Höhe von 278.598,51 €, welche größer ist als der Wert des Grundstückes, worunter im Sinne des § 6 Abs. 1 GrEStG der (anteilige) dreifache Einheitswert in Höhe von 238.140,00 € zu verstehen ist. Die Steuerbegünstigung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist somit auch aus diesem Grund nicht anwendbar.

Nicht zuletzt muss schon aus dem im ersten Satz des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG enthaltenen Hinweis auf § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG zwangsläufig geschlossen werden, dass sich der Freibetrag für Betriebsübertragungen auf gänzlich unentgeltliche Erwerbe, sowie - entgegen den Wortsinn - auch auf solche Erwerbe erstrecken soll, bei denen zwar eine Gegenleistung vorhanden, diese aber so gering ist, dass sie das Dreifache des Einheitswertes nicht übersteigt.

Demgemäß wurde auch in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ausdrücklich festgestellt, die Befreiung setze voraus, dass keine oder eine unter dem Dreifachen des Einheitswertes liegende Gegenleistung vereinbart werde. Im Zuge der parlamentarischen Debatte wurde ein Abänderungsantrag eingebracht, welcher folgendermaßen begründet wurde:

Durch diese ergänzende Formulierung soll verdeutlicht werden, dass der bisher in § 15a Erbschaftssteuergesetz 1955 enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen in angepasster Form in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen wurde. Die Befreiung setzt voraus, dass keine oder eine unter dem Dreifachen des Einheitswertes liegende Gegenleistung vereinbart wird.

Es kann somit aus dem klaren Wortlaut des ersten Satzes des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG im Konnex gesehen mit den Gesetzesmaterialien unbedenklich die Schlussfolgerung gezogen werden, dass „unentgeltliche Erwerbe“ nur dann vorliegen, wenn entweder tatsächlich keine Gegenleistung vereinbart wurde, oder quasi Unentgeltlichkeit fingiert wird, wenn sich die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG bemisst.

Zur Gegenleistung zählen aber sowohl die vertraglich ausbedungenen Rechte als auch die nach eigenen Angaben übernommenen Verbindlichkeiten, unabhängig davon, ob es sich im zu beurteilenden Fall um eine zu begünstigende Übergabe von einer Generation auf die nächste handelt oder um eine Betriebsübertragung unter Fremden.

Soweit die Berufung verfassungsrechtliche Bedenken einwendet, ist zu entgegnen, dass es nicht Sache der Verwaltung ist, die Verfassungswidrigkeit einer Gesetzesvorschrift festzustellen, vielmehr ist der UFS an die bestehenden Gesetze gebunden.

Die tatsächlich entgeltliche Betriebsübertragung ist daher nicht gemäß § 3 Abs. 1 Z2 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, bzw. kann der Freibetrag in Höhe von 365.000,00 € nicht abgezogen werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 3. April 2012