



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn M.F., H., vertreten durch Herrn D.J., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 13. März 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 289 Abs. 2 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Z. 1 GrEStG wird festgesetzt mit € 710,74 (2 % von einer Bemessungsgrundlage von € 35.537,01).

Der Bescheid wird gemäß § 200 Abs. 1 BAO für vorläufig erklärt, da der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 17. Oktober 2008 hat Frau M.O. die in diesem Vertrag unter Punkt 1.1 genau bezeichneten Grundstücke an ihren Sohn M.F., dem Berufungswerber, übertragen. Im Punkt 1.3 dieses Vertrages wird festgehalten, dass der Berufungswerber den bestehenden landwirtschaftlichen Betrieb samt Kellereiwirtschaft weiter betreiben wird. Als Gegenleistung übernimmt der Berufungswerber ein grundbürgerlich sichergestelltes Fruchtgenussrecht zu Gunsten von Herrn M.K. und Frau M.M., welches in diesem Vertrag zu einem Wohnungsrecht umgewandelt wurde. Dieses Wohnungsrecht wurde über Aufforderung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien mit insgesamt € 24.584,-- bewertet. Zu EW-AZ x-x-x

beträgt der Einheitswert der übertragenen Liegenschaften € 23.400,65 und der Wohnungswert (erhöht) € 11.845,67.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde dem Berufungswerber für diesen Erwerbsvorgang mit Bescheid vom 13. März 2009 die Grunderwerbsteuer mit € 1.178,75 vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage setzt sich aus dem einfachen Einheitswert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z. 2 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 lit. a GrEStG) und dem dreifachen Wohnungswert (§ 4 Abs. 2 Z. 1 in Verbindung mit § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG) zusammen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wird vorgebracht, dass in diesem Fall die Grunderwerbsteuerbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zur Anwendung komme, da mit dem Übergabsvertrag das land- und forstwirtschaftliche Vermögen, ein Wohnhaus samt Nebengebäuden und ein landwirtschaftlicher Betrieb samt Kellereiwirtschaft von der Mutter, welche bereits das 55. Lebensjahr vollendet hat, an den Sohn übergeben wurde. Es schade nicht, wenn es sich nur teilweise um einen unentgeltlichen Erwerb handle. Verwiesen wurde auf eine Info des BMF vom 18. Juli 2008, GZ BMF 010000/032-VI/6/2008.

Vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Mai 2009 insoweit stattgegeben, als die Grunderwerbsteuer nur mehr vom dreifachen Wohnungswert festgesetzt wurde und der Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO für vorläufig erklärt wurde. Begründet wurde diese Erledigung damit, dass der Erwerb von betrieblich genutzten Grundstücken unter Vorbehalt der fünfjährigen Behaltefrist vorläufig von der Grunderwerbsteuer befreit ist und der übersteigende Wohnungswert nicht dem Betriebsvermögen, sondern dem Grundvermögen zuzuordnen ist und somit grunderwerbsteuerpflichtig ist.

In dem gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wird darauf verwiesen, dass neben landwirtschaftlichen Grundstücken auch ein landwirtschaftliches Wohnhaus samt Nebengebäuden, welches der Kellereiwirtschaft dient, übergeben wurde.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG in der zum Zeitpunkt des Abschlusses des Übergabsvertrages geltenden Fassung lautet:

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

1.

2. Bei unentgeltlichen Erwerben 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 wegen körperlicher oder geistiger Behinderung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

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 diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

b) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß lit. c) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß lit. a zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ist

- ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
- ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
- ein Mitunternehmeranteil in dem in lit. a zweiter Teilstrich angeführten Ausmaß.

c) Der Freibetrag steht beim Erwerb

- eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
- eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;
- eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht;

Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Teilstriche 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

d) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

e) Lit. d gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein in lit. d angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.

f) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzugeben."

In der Regierungsvorlage zum Schenkungsmeldegesetz 2008 (SchenkMG 2008) lautete der erste Satz des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987:

„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.

....."

In den EB dazu heißt es:

„Der bisher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen soll in angepasster Form in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen werden.

Die Anpassungen betreffen:

Die Befreiung setzt voraus, dass keine oder eine unter dem Dreifachen des Einheitswertes liegende Gegenleistung vereinbart wird.

Der Freibetrag von 365.000 Euro steht unter den aus dem ErbStG entnommenen Voraussetzungen ausschließlich für die Übertragung von Grundstücken zu.

Der Freibetrag für Kapitalanteile wird nicht übernommen, weil auch dann, wenn zum Vermögen der Kapitalgesellschaft ein Grundstück gehört, durch den Vorgang der Übertragung kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Vorgang verwirklicht wird. Ein allenfalls dadurch verwirklichter Tatbestand nach § 1 Abs 3 wird nicht begünstigt, weil auch schon bisher dafür ein derartiger Freibetrag nicht zugestanden ist.

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, erfüllt keinen dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Tatbestand. Für gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragene Grundstücke, die von einem Mitunternehmer der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), steht der Freibetrag zu. Wenn es infolge der Übertragung eines Mitunternehmeranteils zu einer Auflösung der Gesellschaft und dadurch zum Übergang von Grundstücken gemäß § 142 UGB auf den nunmehrigen Einzelunternehmer kommt, steht der Freibetrag nicht zu, weil auch schon bisher dafür ein Freibetrag nicht vorgesehen war.“

Im Zuge der parlamentarischen Debatte über das SchenkMG 2008 wurde im Finanzausschuss ein Abänderungsantrag eingebracht, womit u.a. das in § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG enthaltene Wort „Erwerbe“ durch die Wortfolge „Bei unentgeltlichen Erwerben“ ersetzt wurde. Insoweit wurde der Abänderungsantrag folgendermaßen begründet (AB, 612 BlgNR 23. GP):

„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.“

Von der Befreiung erfasst sind nur unentgeltliche Erwerbe, und zwar sowohl unter Lebenden als auch von Todes wegen. Bei der nun neu gefassten Befreiungsbestimmung ist fraglich, inwieweit gemischte Schenkungen überhaupt erfasst sind. Nach einem Hinweis, dass der erste Satz des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG in der vom Nationalrat beschlossenen Fassung kein Subjekt aufweist, vertritt Fellner die Auffassung, „dass Betriebsübertragungen gegen eine geringe Gegenleistung, die insbesondere in dem auf die Liegenschaften entfallenden Ausmaß deren dreifachen Einheitswert nicht erreichen, von der Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG in der ab 1. 8. 2008 geltenden Fassung nicht erfasst sind. Die dem klaren Wortlaut des Gesetzes entgegenstehende Begründung des Abänderungsantrages ändert daran nichts, weil den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zukommt.“ (Fellner, Zweifelsfragen zur grunderwerbsteuerlichen Behandlung von unentgeltlichen Betriebsübertragungen, SWK 2008, T 159)

Novacek sieht dagegen auch bei einer unter dem dreifachen Einheitswert liegenden Gegenleistung die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung gegeben und begründet dies mit den Grundsätzen der gemischten Schenkung sowie mit verfassungs- und gemeinschaftsrechtlichen Erwägungen (Novacek, Auslegungsfragen betreffend § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG in der Fassung des SchenkMG 2008, ÖStZ 2008, 551). In diesem Artikel wird von Novacek ausgeführt:

„2. Beurteilung der Rechtslage“

Inhaltlich weicht § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG vorn § 15a ErbStG insofern ab, als die im Abs 2 Z 3 leg cit enthaltene Regelung betreffend Kapitalanteile nicht übernommen wurde, während die im Abs 1 leg cit enthaltenen Worte „Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden“ im § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG durch die Worte „Bei unentgeltlichen Erwerben“ ersetzt wurden und weiters die Wortfolge „wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist“ eingefügt wurde. Im Übrigen entspricht § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG voll dem § 15a ErbStG.

Im ersten Satz des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG fehlt tatsächlich das Subjekt (Satzgegenstand). Dies ist aber nicht nur ein grammatischer Mangel; der Mangel des Subjekts hat vielmehr zur Folge, dass nicht ausgesagt wird, was der Gegenstand der mit dem Freibetrag von € 365.000 begrenzten Ausnahme von der Besteuerung gem § 3 Abs 1 GrEStG sein soll. Aus der Wortfolge „wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird“ kann dies nicht erschlossen werden. Aus dem gesamten Wortlaut des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG und dem Zusammenhang der umfangreichen Regelung ergibt sich zwar, dass eine Ausnahme von der Besteuerung für zu einem Betriebsvermögen gehörige Grundstücke vorgesehen ist, da ja der unentgeltliche Erwerb des in der Bestimmung umschriebenen Vermögens ohne dazugehörige Grundstücke nicht der GrESt unterliegt und daher von der Besteuerung nicht ausgenommen werden muss; die Frage, ob bzw inwieweit die für die Anwendbarkeit des Freibetrags maßgebliche Bemessungsgrundlage durch die Zugehörigkeit von Grundstücken zum Betriebsvermögen beeinflusst wird, ist jedoch nicht geregelt.

3. Kritik an den Schlussfolgerungen von Fellner

Wie vorstehend dargelegt, ist der Wortlaut des Gesetzes nicht klar, sodass entsprechend der historischen Auslegungsmethode die Gesetzesmaterialien für „die dem Gesetz selbst nicht oder nicht zureichend entnehmbaren, ihm aber zugrunde liegenden (für dieses kausalen) Vorstellungen, Wertungen und Zwecke“ heranzuziehen sind.

Selbst wenn man aber mit Fellner einen klaren Gesetzeswortlaut annimmt, ist die von ihm aufgrund der bisherigen Judikatur zur GrESt betreffend entgeltliche Grundstückserwerbe vertretene Auslegung, dass „Betriebsübertragungen gegen eine geringe Gegenleistung, die insbesondere in dem auf die Liegenschaften entfallenden Ausmaß deren dreifachen Einheitswert nicht erreichen, von der Begünstigung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG in der ab 1. 8. 2008 geltenden Fassung nicht erfasst sind, nicht gerechtfertigt. Die aus dem ErbStG übernommenen Bestimmungen müssen nämlich sachgerecht nach den für Erbschaften und Schenkungen geltenden Maßstäben ausgelegt werden, wobei nicht übersehen werden darf, dass die GrESt für unentgeltliche Zuwendungen inländischer Grundstücke als Erbschaftssteuer-Ersatz zu werten ist.“

Die von Fellner vertretene Auslegung ist demnach entsprechend den Grundsätzen der gemischten Schenkungen ebenso abzulehnen wie aufgrund verfassungsrechtlicher Erwägungen:

Durch seine Auslegung würde nämlich eine verfassungsrechtlich bedenkliche Diskriminierung von Schenkungen gegenüber Erbschaften bewirkt, da im Zuge von Erbschaften übernommene Verbindlichkeiten keinesfalls als Entgelt für die Übernahme des Nachlasses gewertet werden können.

Der Ausschluss von der Begünstigung ist daher nur dann zu akzeptieren, wenn die Gegenleistung in dem auf die Liegenschaften entfallenden Ausmaß deren dreifachen Einheitswert erreicht oder übersteigt, nicht aber, wenn sie diesen nicht erreicht.

4. Versuch einer gesetzesergänzenden Auslegung

Zunächst soll die vorrangige Anwendung der historischen Auslegungsmethode gerechtfertigt werden. Die ErläutRV wurden ja von den Legisten des BMF erarbeitet und können daher aufgrund der Beschlussfassung des so erläuterten Textes der Regierungsvorlage (RV) durch die gesetzgebenden Organe als historischer Wille des Gesetzgebers gewertet werden. Mit dem ursprünglichen Text der RV wären allerdings auch entgeltliche Erwerbe in den Genuss der Steuerbefreiung gekommen, was nicht der Absicht des Gesetzgebers entsprach.

Der auf die Begünstigung unentgeltlicher Erwerbe gerichtete Wille des Gesetzgebers wurde jedoch durch die vom Finanzausschuss verlangte diesbezügliche Einschränkung nicht geändert. Das fehlende Subjekt des ersten Satzes des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG ist daher entsprechend dem eingangs dargelegten, in den ErläutRV zum Ausdruck kommenden Willen des historischen Gesetzgebers, dass der Freibetrag sich zur Gänze auf die zum Betrieb gehörigen, übertragenen Grundstücke bezieht, wie folgt zu ergänzen:

§ 3 (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. Bei unentgeltlichen Erwerben von Vermögen gemäß lit. a zu diesem gehörende Grundstücke, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird (...).

Ausgehend von dieser aufgrund der historischen Interpretation gebotenen gesetzesergänzenden Auslegung und entsprechend dem Erbschaftssteuercharakter der GrESt für unentgeltliche Zuwendungen inländischer Grundstücke ergibt sich, dass die Unentgeltlichkeit des Erwerbs von Vermögen nur nach dem Wertverhältnis des übertragenen Vermögens zu den allfälligen Gegenleistungen für diese Vermögensübertragung zu beurteilen ist. Dies entspricht der von der österreichischen Praxis und Lehre zum Umsatzsteuerrecht entwickelten Schüsseltheorie, die von der Judikatur entsprechend dem zivilrechtlichen Begriff der Sachgesamtheit bestätigt wurde. Durch betriebliche Verbindlichkeiten, die im Rahmen des

unentgeltlichen Unternehmenserwerbs mitübernommen werden, sollte daher der Freibetrag von € 365.000 grundsätzlich nicht geschmälert werden.

Die gesetzesergänzende Auslegung wie auch die vorstehende Auslegung aufgrund der Sachgesamtheit und die mit den Grundsätzen der gemischten Schenkung begründete Ablehnung der eingangs wiedergegebenen Auslegung von Fellner entsprechen der Empfehlung der Kommission zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen. Die Kommission rechtfertigt in Pkt III. der Empfehlung diese wie folgt:

„Indem die Übertragung von Unternehmen zur Sicherung des Bestands der KMU (Kleine und mittlere Unternehmen) und der damit verbundenen Arbeitsplätze erleichtert wird, wird ein Beitrag für die Entwicklung der Unternehmen, insbesondere der KMU, geleistet, und zwar unabhängig vom grenzüberschreitenden Charakter des Geschäfts“.

Nach Pkt IV. Kommentierung der Empfehlung Artikel 1:

Ziele sollen die gesetzlichen oder administrativen Vorschriften (ua) darauf abzielen: „den Erfolg der Übertragung (von KMU) innerhalb der Familie durch eine Verringerung der Besteuerung von Erbschaft und Schenkung zu sichern, sodaß dessen Überleben nicht gefährdet ist“.

In Artikel 7: Förderung der Übertragung an Dritte gibt die Kommission als berücksichtigungswürdigen Umstand „auch zu bedenken, dass der Verkauf des Unternehmens dem Unternehmer ein Einkommen zur Finanzierung seines Ruhestands sichert“, eine Erwägung, die für die anlässlich der (unentgeltlichen) Übergabe vereinbarte Leibrente ebenfalls Gültigkeit hat.

Dieser (auch für rein innerstaatliche Sachverhalte wirksamen) Empfehlung würde es widersprechen, wenn die Steuerbefreiung entgegen der Absicht des Gesetzgebers sowie aufgrund einer Ablehnung der Grundsätze der gemischten Schenkung und der Sachgesamtheit gerade für die kleinsten Unternehmen weitgehend unanwendbar gemacht würde.

Trotz der Unverbindlichkeit derartiger Empfehlungen sind diese doch insofern rechtlich relevant, als die innerstaatlichen Gerichte verpflichtet sind, „sie bei der Entscheidung der bei ihnen anhängigen Rechtsstreitigkeiten zu berücksichtigen“.

5. Zusammenfassung

Das Fehlen des Subjekts (Satzgegenstand) im § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG ist nicht bloß ein grammatischer Mangel; dieser bewirkt auch, dass der Gegenstand der Befreiung bzw deren Umfang nicht klar erkennbar ist. Die Bestimmung bedarf daher einer gesetzesergänzenden Auslegung aufgrund der historischen Interpretation. Demnach sind Gegenstand der Befreiung bei unentgeltlichen Erwerben von Vermögen gem lit a die zu diesem gehörenden Grundstücke.

Im Übrigen darf diese Bestimmung nicht entsprechend der bisherigen Judikatur zur GrEST betreffend entgeltliche Vorgänge, sondern nur nach erbschaftssteuerlichen Grundsätzen ausgelegt werden. Entsprechend den Grundsätzen für gemischte Schenkungen wie auch zur Vermeidung einer verfassungsrechtlich bedenklichen Diskriminierung gegenüber Erbschaften verhindert nicht bereits jede noch so geringfügige Gegenleistung die Anwendung der Begünstigung, sondern nur anteilige Gegenleistungen, die den dreifachen Einheitswert der Grundstücke erreichen oder überschreiten.

Nach den Grundsätzen der zivilrechtlichen Sachgesamtheit bleiben dabei die mit dem Unternehmen übernommenen betrieblichen Verbindlichkeiten grundsätzlich außer Betracht.

Die o.a. gesetzesergänzende Auslegung unter Berücksichtigung der Grundsätze betreffend gemischte Schenkungen und Sachgesamtheit ist entsprechend der Kommissionsempfehlung

zur Übertragung von kleinen und mittleren Unternehmen auch gemeinschaftsrechtlich geboten.“

Auch in der Info des BMF vom 18. Juli 2008, GZ BMF-010000/0032-VI/6/2008, auf welche in der Berufung verwiesen wurde, wird zu „Welche neuen Befreiungen und Begünstigungen gibt es im Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG 1987)?“ ausgeführt, dass neben den schon bestehenden Steuerbefreiungen folgende bisher im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz 1955 enthaltenen Befreiungen in das GrEStG 1987 übernommen wurden:

„Freibetrag für Betriebsübergaben (§ 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG 1987).

Der bisher im Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz (ErbStG 1955) normierte Freibetrag in Höhe von € 365.000 für die Übertragung von Betrieben und Teilbetrieben kommt unter unveränderten Voraussetzungen zum Tragen. Er bezieht sich zur Gänze auf die zum Betrieb gehörigen, übertragenen Grundstücke.

Der Freibetrag kommt nur zur Anwendung, wenn es sich um einen ausschließlichen oder teilweise unentgeltlichen Erwerb handelt. Dies ist der Fall, wenn keine Gegenleistung oder eine Gegenleistung vereinbart wird, die unter dem dreifachen Einheitswert des Grundstückes liegt. Übersteigt die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert des Grundstückes, kommt der Freibetrag nicht zum Tragen.“

Hier kommt auch zum Ausdruck, dass man nicht nur rein unentgeltliche Erwerbe unter diese Befreiungsbestimmung subsumieren wollte, sondern auch solche, bei denen die Gegenleistung den dreifachen Einheitswert der Grundstücke nicht erreicht. Es wird daher den Ausführungen Novaceks gefolgt, weshalb die Übergabe der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke von der Grunderwerbsteuer befreit ist. Die Steuer ist jedoch gemäß § 3 Abs. 1 Z. 2 lit. d GrEStG nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.

Wohnungswert:

Der bisher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen wurde in angepasster Form in das Grunderwerbsteuergesetz übernommen. Der Freibetrag für Betriebsübertragungen wurde in § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG aufgenommen. Zum Freibetrag für Betriebsübertragungen (§ 15a ErbStG) hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11. November 2004, 2004/16/0095 u.a. Folgendes ausgeführt:

„Die mit dem Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, eingeführte Bestimmung des § 15a ErbStG lautet auszugsweise:

“(1) Erwerbe von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen gemäß Abs. 2, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat ..., bleiben nach Maßgabe der Abs. 3 und 4 bis zu einem Wert von 365.000,-- EUR (Freibetrag) steuerfrei.

(2) Zum Vermögen zählen nur

1. inländische Betriebe und inländische Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen;

...

(3) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß Abs. 4) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß Abs. 2 zu, wenn Gegenstand der Zuwendung des Erblassers (Geschenkgebers) ist

1. ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes, ..."

Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zu dieser Bestimmung (1766 BlgNR XX.GP) sollten als begünstigungsfähiges Vermögen gemäß Abs. 2 Betriebe und Teilbetriebe angesehen werden, bei denen nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften Einkünfte unter anderem aus Land- und Forstwirtschaft bezogen werden.

Gemäß § 1 Abs. 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Abschnitts des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 68) nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch unter anderem für die Erbschafts- und Schenkungssteuer und die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 19 ErbStG richtet sich die Bewertung, soweit nicht im Abs. 2 etwas Besonderes vorgeschrieben ist, nach den Vorschriften des Ersten Teiles des Bewertungsgesetzes (Abs. 1). Für inländisches land- und forstwirtschaftliches Vermögen, für inländisches Grundvermögen und für inländische Betriebsgrundstücke ist das Dreifache des Einheitswertes maßgebend, der nach den Vorschriften des Zweiten Teiles des Bewertungsgesetzes (§§ 19 bis 68) auf den dem Entstehen der Steuerschuld unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist oder festgestellt wird (Abs. 2).

§ 33 BewG lautet auszugsweise:

"Wohnungswert

(1) Wohnungswert ist der Wert der Gebäude oder Gebäudeteile, die dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dienen. Der Wohnungswert ist bei den unter § 29 Z. 1 und 3 genannten Unterarten des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens bis zu einem, nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelten Wohnungswert von 2.180,185 Euro (bis 31. Dezember 2001 S 30.000,--) Bestandteil des Vergleichswertes (§ 39).

(2) Übersteigt jedoch der nach den Vorschriften über die Bewertung von bebauten Grundstücken ermittelte Wohnungswert den in Abs. 1 genannten Betrag, so ist der den Betrag von 2.180,185 Euro (S 30.000,--) übersteigende Teil des Wohnungswertes als sonstiges bebautes Grundstück (§ 54 Abs. 1 Z. 5) dem Grundvermögen zuzurechnen."

Die Bezugnahme im § 19 ErbStG auf die Maßgeblichkeit des Bewertungsgesetzes und die dort im § 33 BewG vorgenommene Zuordnung des einen bestimmten Betrag übersteigenden Wohnungswertes zum Grundvermögen lassen die vom Beschwerdeführer vertretene Ansicht, die Gebäude seien dem land- und forstwirtschaftlichen Vermögen zuzurechnen, schon auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes nicht zu.

Auch in der Literatur wird die Meinung vertreten, der übersteigende Wohnungswert sei nicht nach § 15a ErbStG begünstigt, es sei denn, es handle sich um Betriebsvermögen; die genannte Norm sei als Befreiungsbestimmung anzusehen, durch die ein großer Teil der Erwerbe von produktiv eingesetztem Vermögen, das bisher gegenüber Grundvermögen oder endbesteuertem Kapitalvermögen benachteiligt war, steuerfrei gestellt worden sei (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band III, Rzen 1 und 6 zu § 15a ErbStG).

Die belangte Behörde ist daher zutreffend davon ausgegangen, dass das in Rede stehende Gebäude - unter Abzug des Freibetrages - dem Grundvermögen des Beschwerdeführers zuzurechnen und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG nicht umfasst ist."

Auch im vorliegenden Fall wurde für einen Teil des Wohn- und Wirtschaftsgebäudes ein „Wohnungswert“ im Sinne des § 33 BewG festgestellt, der dem Grundvermögen und nicht dem landwirtschaftlichen Betrieb zuzurechnen ist, weshalb die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG nicht auf den gesamten Erwerbsvorgang anwendbar ist. Im § 3 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG ist unter anderem normiert, dass unter anderem zum Vermögen nur Betriebe und Teilbetriebe zählen, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988, in der jeweils geltenden Fassung, dienen.

Unter den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft nach § 2 Abs. 3 Z. 1 EStG 1988 ist gemäß § 4 Z. 1 der Gewinn (§§ 4 bis 14) zu verstehen. Es ist demnach der allgemeine, aus § 4 EStG 1988 ableitbare Betriebsvermögens- bzw. Privatvermögensbegriff maßgebend. Notwendiges Betriebsvermögen sind jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm tatsächlich dienen. Hingegen zählen zum notwendigen Privatvermögen jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar den privaten Bedürfnissen des Steuerpflichtigen und dessen Angehörigen dienen, das sind alle in der privaten Sphäre genutzten Gegenstände. Darunter fällt etwa auch jenes sonstige Grundvermögen, das dem Betriebsinhaber, seinen Familienangehörigen, den Ausnehmern und den überwiegend im Haushalt des Betriebsinhabers beschäftigten Personen als Wohnung dient.

Kraft der Bestimmung des § 30 Abs. 2 Z. 4 BewG in Verbindung mit Abs. 1 Z. 1 des § 30 BewG gilt der den Vergleichswert übersteigende Teil des Wohnungswertes ausdrücklich nicht als Teil des landwirtschaftlichen Vermögens. Damit dient der übersteigende Wohnungswert aber nicht der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 EStG 1988. Gerade bei pauschalierten Landwirten ist für die Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft nur der Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Vermögens maßgeblich und dieser Einheitswert gilt auch als Einheitswert des land- und forstwirtschaftlichen Betriebes. Der (übersteigende) Wohnungswert im Sinne des § 33 Abs. 2 BewG bleibt bei der Berechnung der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft außer Ansatz.

Für den Wohnungswert kann die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen, da es sich bei diesem Freibetrag um einen in angepasster Form in das Grunderwerbsteuergesetz übernommenen Freibetrag handelt, welcher bisher dem in § 15a ErbStG enthaltenen Freibetrag für Betriebsübertragungen entsprochen hat. Für den (übersteigenden) Wohnungswert gilt daher für die Befreiungsbestimmung des

§ 3 Abs. 1. Z. 2 GrEStG war bisher für die Befreiungsbestimmung des § 15a ErbStG maßgeblich war. Das in Rede stehende Gebäude ist – unter Abzug des Freibetrages – dem Grundvermögen zuzurechnen und deshalb von der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1. Z. 2 GrEStG nicht umfasst.

Von der Befreiungsbestimmung ist nur die Übergabe der land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücke umfasst, wobei es unter bestimmten Voraussetzungen noch zu einer Nacherhebung der Grunderwerbsteuer kommen kann. Da zum derzeitigen Zeitpunkt der endgültige Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist, war der Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO für vorläufig zu erklären.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. November 2010