



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des F, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Juli 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v. H. von € 888.150, sohin im Betrag von € 17.763, festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Angezeigt wurde dem Finanzamt der "Übergabe- und Abtretungsvertrag" vom 11. Mai 2011, abgeschlossen zwischen J als Übergeber (geb. 1950), dem Sohn F als Übernehmer (= Berufungswerber, Bw) und G als Abtretende (geb. 1954). Dazu wurde im Begleitschreiben ua. ausgeführt, dass Herr J mit dem Vertrag sein Unternehmen (HotelX) samt Hotelgebäude/Liegenschaft, worauf sich das Hotelgebäude befindet, an den Sohn übergibt. Laut Vertragspunkt 1. sind Gegenstand der Übergabe: 1. die im Alleineigentum des J befindliche Liegenschaft in EZ1 samt Hotelgebäude, wobei die Liegenschaft zum Betrieb eines Hotels genutzt wird und Sonderbetriebsvermögen darstellt; 2. die Abtretung sämtlicher Geschäftsanteile der HotelX-KG (im Folgenden kurz: KG).

Der Übergeber übergibt zum 30. April 2011 die Liegenschaft samt Hotelkomplex an den Bw (Punkt 2.); die Gesellschafter der KG, nämlich J als Komplementär und die Gattin G als Kommanditistin, treten ihre Geschäftsanteile zum Stichtag 30. April 2011 unentgeltlich an den Sohn/Bw ab, wozu festgehalten wird, dass ein überwiegend unentgeltlicher Übergang des

Betriebes erfolge (Vertragspunkt 3.). Infolge des Überganges auf den Bw im Weg der Gesamtrechtsnachfolge wird der Bw das Unternehmen als Einzelunternehmen fortführen.

An Gegenleistungen wurden unter Punkt 4. vereinbart:

4.1. Für die Übergabe der Liegenschaft EZ1, auf der im Grundbuch unter C-LNrn 2,3 und 4 Pfandrechte zugunsten zweier Bankinstitute besichert sind, die Übernahme der zum Stichtag im Saldo von gesamt € 730.412,71 aushaftenden Darlehen;

4.2. a) Für die Abtretung der Geschäftsanteile der KG verpflichtet sich der Bw zur Zahlung einer monatlichen Leibrente in Höhe von € 2.500 an den Übergeber, jeweils zum 1. des Monats. Die Leibrente ist in dieser Höhe nach dem Ableben des Übergebers an die Gattin G bis zu deren Ableben weiter zu bezahlen. Sie ist wertgesichert und grundbücherlich sicherzustellen;

b) Mit Übernahme der Geschäftsanteile werden auch sämtliche Aktiva und Passiva der KG vom Bw übernommen.

Unter Vertragspunkt 5. wird festgehalten, die auf die Liegenschaft entfallende Gegenleistung von € 730.412,71 sei niedriger als der dreifache Einheitswert von € 1,074.300 (zuletzt festgestellter Einheitswert zu EW-AZ1 beträgt € 358.100). Es lägen die Voraussetzungen für die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG vor, die Bemessungsgrundlage verringere sich daher um den dortigen Freibetrag von € 365.000.

Sämtliche anfallenden Kosten, Gebühren und Abgaben werden vom Bw getragen.

Im Rahmen einer anschließend bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung ist der Prüfer lt. Schlussbericht vom 12. Juli 2011 zu folgenden Feststellungen gelangt:

"TZ. 6

Mit Übergabe- und Abtretungsvertrag vom 11.5.2011 übergab J seinem Sohn F die Liegenschaft ... mit dem darauf befindlichen Hotelkomplex ...

Mit gleichem Vertrag traten J und G ihre Beteiligungen an der ... KG an F ab.

J ist unbeschränkt haftender Gesellschafter, sein Anteil beträgt 51 %, und G ist Kommanditistin, ihr Anteil beträgt 49 %, der ... KG.

An Gegenleistungen wurde Folgendes vereinbart: ...

TZ. 7

In einem in der ÖStZ 2010, 416, Heft 17 vom 6.9.2010 veröffentlichten Artikel von Mag. Franz Proksch ... schreibt er zum Problem Grunderwerbsteuer bei der Übergabe eines negativen Mitunternehmeranteiles gemeinsam mit einer Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen folgendes: Wenn zusammen mit einem Grundstück selbständige bewegliche Sachen übergeben werden, ist eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen, wobei die Grundstücke und die beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten sind. Wird ein Unternehmen übertragen, ist zur Schaffung einer vergleichbaren Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstücke und von beweglichen Wirtschaftsgütern vom Teilwert auszugehen (vgl. VwGH vom 23.2.1989, 88/16/0105).

TZ. 8

Bei obiger Übergabe, Liegenschaft und Geschäftsanteil, besteht der Gesamtpreis aus der Übernahme der offenen Darlehensschulden, der Leibrentenzahlung bis zum Lebensende und der anteiligen Passiva lt. Bilanz 2009/2010.

Die Höhe der kapitalisierten Leibrente wurde mit Hilfe des vom BMF zur Verfügung gestellten

Berechnungsprogrammes zur "Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" mit € 547.510,28 ermittelt.

Zuzüglich der offenen besicherten Darlehen 730.412,71 und 51 % der Passiva lt. Bilanz 2009/2010 ($160.643,20 \times 51 \% = 81.928,03$) ergibt sich die Gesamtgegenleistung von € 1,359.851,02.

Der Verkehrswert der Liegenschaft wurde in Höhe des 5fachen Einheitswertes geschätzt (... daher $358.100 \times 5 = € 1,790.500$).

Der auf J entfallende anteilige Teilwert der Firma wurde mit € 135.025 (siehe Berechnung) ermittelt.

Der Anteil des Verkehrswertes der Liegenschaft am gesamten übergebenen Vermögen beträgt 92,99 %.

Der auf die Liegenschaft entfallende Anteil der Gegenleistung beträgt daher € 1,264.525,47 (siehe Berechnung).

Tz. 9

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 (2 %) beträgt ($1.264.525,47 \times 2 \%$) € 25.290,51.

Da die Gegenleistung bei gegenständlichem Erwerb höher ist als der 3fache Einheitswert, wird der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht berücksichtigt."

Dem Prüfbericht beigegeschlossen sind tabellarische Übersichten betr. die vorgenommene Verhältnisrechnung zur Ermittlung der auf die Liegenschaft entfallenden Gegenleistung sowie, ausgehend von je negativen Kapitalkonten, der Teilwerte der KG-Anteile der beiden Gesellschafter.

Das Finanzamt hat unter Verweis auf das Prüfungsergebnis mit Bescheid vom 13. Juli 2011, StrNr, dem Bw ausgehend von der Gegenleistung/Übergabpreis von € 1,264.525,47 die 2%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 25.290,51 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde auf die beigegeschlossene Vorkorrespondenz mit dem Finanzamt folgenden Inhalts verwiesen: Aufgrund eindeutiger vertraglicher Regelung in Punkt 4. sei als Gegenleistung für die Liegenschaftsübergabe lediglich der Darlehensbetrag von T€730 anzusetzen und keine Aufteilung der Gesamtgegenleistung inklusive der Leibrente, die sich ausschließlich auf die Übertragung der KG-Anteile beziehe, vorzunehmen. In dem vom Finanzamt zitierten Artikel von *Proksch* werde ein gänzlich anderer Sachverhalt dargestellt (Übertragung Liegenschaft je zur Hälfte gegen Kaufpreis und übernommene Verbindlichkeiten), wobei darin eine Entscheidung des UFS, der von zwei getrennten Vorgängen ausgehe, vom Autor kritisiert werde. Gegenständlich lägen zwei getrennt übergebene Objekte vor, deren Übertragung allein wegen der Regelung in einem gemeinsamen Vertrag als einheitlich behandelt werde. Da die vereinbarte Gegenleistung (aushaftende Darlehen) geringer sei als der dreifache Einheitswert der Liegenschaft, unterliege der Einheitswert der Grunderwerbsteuer und sei der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG noch zu berücksichtigen. Habe dennoch eine einheitliche Behandlung zu erfolgen, so sei der KG-Anteil mit dem Verkehrswert, dh. orientiert am Ertragswert, zu bewerten. Zudem wäre diesfalls bei der Gesamtgegenleistung nur der auf den Übergeber J entfallende Anteil an der Leibrentenverpflichtung anzusetzen.

Die Berufung wurde dem UFS direkt (ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung) zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des Bw wurde eine (beglaubigte) Zusatzvereinbarung vom 15. Oktober 2011 zu obigem Vertrag nachgereicht. Hierin wurde in Abänderung des Punktes 4.2. a) einvernehmlich vereinbart, dass die Leibrentenzahlung mtl. € 2.500 "zur ungeteilten Hand an den Übergeber und die Abtretende" zu erfolgen hat und diese Verpflichtung in Höhe € 2.500 nach dem Ableben eines der Berechtigten bis zum Ableben des zweiten Berechtigten unverändert aufrecht bleibt.

Der UFS hat Einsicht genommen in den Prüfungsakt ABNr1 und dortige Unterlagen, ua. Bilanz 2009/2010 sowie das Berechnungsblatt betr. die Bewertung der Leibrente. Die Bewertung erfolgte, bezogen auf Vertragspunkt 4.2.a) aF, als Einzelrente für den Übergeber, wobei fälschlich als dessen Geburtsdatum "28.05.2005" anstelle zutreffend "28.05.1950" in Ansatz gelangte und sich hieraus der Barwert der Leibrente mit € 547.510,28 errechnet hat.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes (di. der dreifache Einheitswert, § 6 GrEStG) zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Mit gegenständlichem Vertrag vom 11. Mai 2011 wurden an den Bw von den Eltern Mitunternehmeranteile (Geschäftsanteile an der KG) abgetreten sowie vom Vater (Alleineigentümer) die im Sonderbetriebsvermögen der KG befindliche Liegenschaft, auf welcher das Hotelgebäude errichtet ist und der Hotelbetrieb (Gewerbebetrieb) ausgeübt wird, übergeben (siehe Punkt 1. "Vertragsgegenstand"). Die vereinbarten Gegenleistungen wurden getrennt unter Punkt 4.1. der Übergabe der Liegenschaft und unter Punkt 4.2. der Übergabe der Mitunternehmeranteile zugeordnet.

Grundlegend in Streit gezogen ist die Frage, ob hier – im Hinblick auf die daraus resultierenden unterschiedlichen Bemessungsmethoden zur Ermittlung der auf die Liegenschaft entfallenden Gegenleistung - von einem einheitlichen Rechtsgeschäft (Übergabe Mitunternehmeranteil samt Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen) oder aber, wie der Bw vermeint,

von zwei getrennt zu betrachtenden Rechtsvorgängen in einer Vertragsurkunde auszugehen ist.

Nach der einhelligen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind selbst *getrennt abgeschlossene Verträge* dann als *Einheit* aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltene) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht (vgl. VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126). Im Einklang mit § 21 BAO steht die Notwendigkeit, die Beurteilung einer Tatfrage auf den *Gesamtzweck* abzustellen, wenn mit mehreren Rechtsvorgängen ein einheitlicher Zweck verfolgt wurde (VwGH 19.8.1997, 96/16/0148, 0149; vgl. auch in *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 114 zu § 1 mit weiterer Judikatur).

An Sachverhalt steht fest, dass in einem einzigen Vertragswerk die gemeinsame und gleichzeitige Übergabe der Mitunternehmeranteile und der Liegenschaft zum selben Stichtag 30. April 2011 erfolgte. Dem zugrunde liegt der offenkundige Gesamtzweck des Vertrages auf Übergabe des Hotelbetriebes von den Eltern an den Sohn (Bw), damit dieser den Hotelbetrieb – nunmehr als Einzelunternehmer – fortführt, welcher maßgebliche Gesamtzweck auch im Begleitschreiben zur Vertragsanzeige dahin bestätigt wird, dass "mittels dem Vertrag vom 11. Mai 2011 J *sein Unternehmen* samt Hotelgebäude und Geschäftsanteilen der KG an den Sohn übergibt".

Aufgrund des unmittelbaren zeitlichen, sachlichen und auch persönlichen Zusammenhanges sowie dem offenkundigen Gesamtzweck (Übergabe des Unternehmens) kann sohin nicht der geringste Zweifel daran bestehen, dass gegenständlich von einem **einheitlichen Rechtsgeschäft** auszugehen ist.

Ausgehend vom Erwerb des Mitunternehmeranteiles vom Vater gemeinsam mit der Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen gilt grundsätzlich Folgendes:

Wenn zusammen mit einem Grundstück selbständige bewegliche Sachen übergeben werden, ist eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen, wobei die Grundstücke und die beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten sind (vgl. *Arnold*, Kommentar zum GrEStG, Tzn. 53 und 60 zu § 5). Wird *ein Unternehmen* übertragen, ist zur Schaffung einer vergleichbaren Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstücke und bewegliche Wirtschaftsgüter vom Teilwert auszugehen (VwGH 23.2.1989, 88/16/0105). Bei der Veräußerung eines Unternehmens besteht der Gesamtpreis aus dem Kaufpreis, den sonstigen Leistungen des Übernehmers und den zur Zahlung übernommenen Verbindlichkeiten des Unternehmens (vgl. *Arnold* aaO, Tz. 66 zu § 5). Es ist sohin die gesamte vereinbarte Gegenleistung proportional nach den Verkehrswerten (Teilwert) des erworbenen

Vermögens aufzuteilen (siehe zu vor: *Proksch* in ÖStZ 2010/807, S. 416).

Im Ergebnis ist somit zunächst nach Verkehrswert/Teilwert der verhältnismäßige Anteil des Grundstückes am erworbenen Gesamtvermögen zu ermitteln; die Grunderwerbsteuer ist ausgehend von diesem prozentuell auf das Grundstück entfallenden Anteil von der ermittelten Gesamtgegenleistung zu bemessen.

Dem Einwand des Bw, obzittierter Artikel von *Proksch* in ÖStZ 2010/807 sei auf den Berufungsfall wegen eines gänzlich anders gelagerten, zugrundeliegenden Sachverhaltes nicht anwendbar, ist entgegenzuhalten, dass die dortigen Aussagen betreffend die grunderwerbsteuerliche Behandlung und Bemessung bei "Übergabe eines Unternehmens" bzw. eines "Mitunternehmeranteiles gemeinsam mit einer Liegenschaft im Sonderbetriebsvermögen", gestützt auf Judikatur und Lehre, grundsätzlich und allgemein gültig die diesfalls anzuwendende Bemessungsmethode darstellen.

Dem weiteren Vorbringen des Bw, der KG-Anteil sei mit einem Verkehrswert nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu bewerten, ist zu entgegnen, dass Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, gemäß § 12 BewG mit dem **Teilwert** anzusetzen sind (vgl. VwGH 25.9.1997, 96/16/0134; *Fellner*, aaO, Rz 24 zu § 5 GrEStG).

Der vom Prüfer in Entsprechung obiger Vorgaben angewandten Bemessungsmethode, wozu auf das eingangs dargelegte Prüfungsergebnis lt. Schlussbericht verwiesen wird, ist daher dem Grunde nach nicht entgegen zu treten.

Dem Berufungsvorbringen kommt allerdings hinsichtlich der Höhe der ermittelten Bemessungsgrundlage insofern Berechtigung zu, als zu der ua. als Gegenleistung übernommenen Leibrentenverpflichtung unter Berücksichtigung der mittlerweile getroffenen Zusatzvereinbarung von einer *Verbindungsrente* auszugehen ist. Unter Zuhilfenahme des vom BMF (www.bmf.gv.at) zur Verfügung gestellten Berechnungsprogrammes zwecks "Bewertung von Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" iSd § 16 BewG errechnet sich, ausgehend ua. vom zutreffenden Geburtsdatum des Übergebers, der Barwert der Verbindungsrente mit € 478.092,15, wovon auf den 1. Begünstigten/Übergeber ein anteiliger Barwert von € 214.620,93 entfällt (siehe dazu das in der Beilage übermittelte Berechnungsblatt).

Unter Bedachtnahme darauf berechnet sich die auf das Grundstück entfallende Gegenleistung wie folgt:

Gegenleistungen:	Euro
Übernahme aushaftende Darlehen	730.412,71

51 % der Passiva	81.928,03
Leibrente	<u>214.620,93</u>
Gesamtgegenleistung	1,026.961,67

Auf die Liegenschaft entfällt (unverändert nach der bisherigen Verhältnisrechnung) ein Anteil von 92,99 %, das sind **€ 954.971,66**.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist diesfalls, da die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, die Steuer vom dreifachen Einheitswert von € 1,074.300 zu berechnen. Zudem kommt die Begünstigungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zum Tragen, die auszugsweise 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 ...

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe ...;
- 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 am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

...

c) Der Freibetrag steht beim Erwerb ...

- eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht. ..."

Abgesehen davon, dass gegenständlich im Umfang der ermittelten Gegenleistung tatsächlich kein "unentgeltlicher Erwerb" vorliegt, ist nach obiger gesetzlicher Bestimmung dennoch dann, wenn sich die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG bemißt, insgesamt von einem (sohin fingierten) unentgeltlichen Erwerb auszugehen. Nachdem alle übrigen erforderlichen Voraussetzungen zutreffen, steht hinsichtlich des Erwerbes "Grundstück im Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil" der Freibetrag im Ausmaß der KG-Beteiligung des Übergebers von 51 %, sohin in Höhe von **€ 186.150**, zu.

Die Grunderwerbsteuer bemißt sich sohin mit 2 % von der Bemessungsgrundlage **€ 888.150** (= 3facher Einheitswert abzüglich ant. Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG) im Betrag von **€ 17.763.**

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung insgesamt nur ein teilweiser Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Bewertung Leibrente gem. § 16 BewG)

Innsbruck, am 9. Februar 2012