



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 22. Juli 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20. Juni 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und hat zu lauten: Gemäß § 7 Z 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer mit 2 % von der Gegenleistung in Höhe von 149.131,85 € festgesetzt mit 2.982,63 €.

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabs- und Abtretungsvertrag vom 31.1.2011 übertrug Herr R dem Berufungswerber seinen Kommanditanteil an der Firma Rh GesmbH & Co KG, seine Geschäftsanteile an der Rh GmbH zur Gänze sowie 262/570-Anteile einer Liegenschaft. Als Gegenleistung hat sich der Übergeber auf seine Lebensdauer eine monatliche Versorgungsrente in Höhe von 2.000,00 € auf Lebensdauer ausbedungen.

Das Finanzamt setzte nach Erhebung der maßgeblichen Werte des übertragenen Vermögens mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung in Höhe von 2.992,13 € fest, wobei der Kapitalwert der Rente mit dem 10,918692-fachen des Jahreswertes berechnet wurde, der Liegenschaftsanteil wurde mit dem 5-fachen (anteiligen) Einheitswert angesetzt (ant. EW = 40.285,23 €) und die Gegenleistung durch eine Verhältnisrechnung ermittelt.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Der VwGH habe im Erkenntnis vom 23.2.1989, 88/16/0105 ausgeführt, dass zur Schaffung einer vergleichbaren methodischen Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstück und andere (bewegliche) Wirtschaftsgüter in beiden Fällen vom Teilwert auszugehen sei, weil die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen seien.

Der Teilwert sei jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das Liegenschaftsvermögen ansetzen würde unter der Voraussetzung, dass er den Betrieb weiterführt. Eine Unternehmensbewertung anlässlich der Unternehmensübergabe habe einen Unternehmenswert von 439.284,00 € ergeben (darin ist der Wert der Liegenschaft – Erdgeschoß EG 10 – mit 200.000,00 € enthalten). Würde man für die Aufteilung konsequent die Verkehrswerte heranziehen, würde die auf die Liegenschaft entfallende Gegenleistung mit 31 % zu ermitteln und würde jedenfalls den 3-fachen Einheitswert nicht übersteigen.

Außerdem sei zu berücksichtigen, dass es sich bei dem betrieblich genutzten, im Wohnungseigentum stehenden Gebäudeteil um Lagerräume und einfach ausgestattete Büroräume handle, sei der Teilwert mit dem 5-fachen des Einheitswertes überhöht angesetzt. Für die dem beweglichen Vermögen mit einem Teilwert von 92.737,72 € gegenüberzustellende Liegenschafts-Teilwertvermutung sei vom 3-fachen Einheitswert auszugehen, was auch der Verwaltungsübung entspreche.

Die auf das Liegenschaftsvermögen entfallende Gegenleistung erreiche somit nicht den 3-fachen Einheitswert und es sei die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG anzuwenden.

Das Finanzamt änderte in der Berufungsvorentscheidung die Abgabenhöhe insofern ab, als es den mit dem in der Berufung angeführten Wert des Grundstückes in Höhe von 200.000,00 € ansetzte und die Abgabe neu berechnete (aus diesem Grund ergab sich die geringfügige Änderung der Abgabenhöhe); in der Sache selbst wies es die Berufung als unbegründet ab.

Im Vorlageantrag wird ergänzend ausgeführt:

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung werde aus § 10 BewG abgeleitet, dass Liegenschaften zum Zweck der Aufteilung einer Gegenleistung mit dem gemeinen Wert zu bewerten seien, aber nur, soweit nichts anderes vorgeschrieben sei. Der zweite Teil des Bewertungsgesetzes, der auch für die Grunderwerbsteuer gelte, enthalte Vorschriften für die

Bewertung von Grundvermögen. Deshalb sei die Folgerung des Finanzamtes nicht dem Gesetz entsprechend.

§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG bestimme ausdrücklich das Dreifache des Einheitswertes als Wert des Grundstückes. Nirgendwo lasse sich ableiten, dass diese Anordnung nicht auch für die Aufteilung der Gegenleistung gelte, die Ansicht in der Begründung des angefochtenen Bescheides entspreche ebenfalls nicht dem Gesetz. Auf die Heranziehung von Teilwert einerseits und Verkehrswert (kein Terminus des Bewertungsgesetzes) andererseits wurde bereits in der Berufung verwiesen.

Die in der Berufung vorgenommene Aufteilung der Gegenleistung entspreche daher den speziell anzuwendenden Bestimmungen des GrEStG, die durch § 10 BewG nicht verdrängt werden können, zumal nicht nur das Grunderwerbsteuergesetz, sondern auch das Bewertungsgesetz keinerlei Regelung über die Bewertung zur Aufteilung einer Gegenleistung vorsehe.

Zur vorgelegten Berechnung der Rentenart sei anzumerken, dass diese für eine ertragsteuerliche Beurteilung und ohne Vorlage eines entsprechenden Gutachtens über den Verkehrswert des Liegenschaftsteiles erfolgte, sie diene lediglich zur Klarstellung, dass eine Versorgungsrente vorliege, was einkommensteuerlich die Buchwertfortführung zur Folge habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Bei Vereinbarung eines Gesamtkaufpreises oder einer anderen Leistung (Leibrente) für die Übertragung eines Grundstückes und rechtlich selbständiger Sachen – wie gegenständlich die Übergabe der Liegenschaft samt dem darauf in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betriebenen Unternehmen – stets eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen ist. 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 sonstige übertragene 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).

Zu den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes ist allgemein auszuführen:

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Gemäß Abs. 2 des § 1 BewG gelten die Bestimmungen des zweiten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 19 bis 79) für die Vermögensteuer und für die Stempel- und Rechtsgebühren; der erste Abschnitt des zweiten Teiles (§§ 19 bis 68) gilt nach näherer Regelung durch die in Betracht kommenden Gesetze auch für die Grundsteuer, die Gewerbesteuer, die Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Grunderwerbsteuer und für die Beiträge nach dem Wohnhaus-Wiederaufbaugesetz.

Gemäß § 68 Abs. 1 BewG sind die zu einem gewerblichen Betrieb gehörigen Wirtschaftsgüter vorbehaltlich der Absätze 2 bis 4 in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Nach Abs. 2 gilt für die Bewertung der Betriebsgrundstücke § 60 Abs. 4.

Diese Bestimmung lautet: Betriebsgrundstücke im Sinne des Abs. 1 Z 1 sind wie Grundvermögen zu bewerten (Betriebsgrundstück im Sinne dieses Bundesgesetzes ist nach § 60 Abs. 1 dieses Gesetzes der zu einem gewerblichen Betrieb gehörige Grundbesitz, soweit er, losgelöst von seiner Zugehörigkeit zum Betrieb zum Grundvermögen gehören würde). Grundvermögen ist nach § 51 Abs. 1 BewG der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs.

Gemäß § 53 Abs. 1 BewG ist bei der Bewertung von bebauten Grundstücken vom Bodenwert (Abs. 2) und vom Gebäudewert (Abs. 3 bis 6) auszugehen. Als Bodenwert ist der Wert maßgebend, mit dem der Grund und Boden allein als unbebautes Grundstück gemäß § 55 zu bewerten wäre; nach der letztgenannten Bestimmung sind unbebaute Grundstücke mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Als Gebäudewert ist grundsätzlich der Neuherstellungswert anzusetzen (abzüglich gewisser Abschläge).

Aus diesen Bestimmungen ist abzuleiten, dass das in der Berufung zitierte VwGH-Erkenntnis dahingehend auszulegen ist, dass für Grund und Boden samt Gebäude eine Art gemeiner Wert heranzuziehen ist (" ... in der Regel ...").

Für Bewertungen ist gemäß § 10 Abs. 1 BewG, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen. Der gemeine Wert (Abs. 2) wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Voraussetzung für die Feststellung des gemeinen Wertes ist also nicht eine tatsächliche Veräußerung zu einem bestimmten Preis, ein im Fall der Veräußerung erzielter Preis lässt jedoch Rückschlüsse auf den gemeinen Wert zu und ist daher in vielen Fällen mit dem Verkehrswert gleichzustellen. Ungewöhnliche oder persönliche Umstände haben jedoch außer Betracht zu bleiben (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Tz 4 zu § 10).

Teilwert ist gemäß § 12 BewG jener Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Was die Ermittlung des Teilwertes und dessen Höhe betrifft, wurden im Wesentlichen die Bilanzansätze bzw. die Berechnung im Sinne der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens herangezogen; diese sind im vorliegenden Fall kein Streitpunkt.

Maßgeblich ist, in welchem Verhältnis die "Werte" des Grundstückes und des beweglichen Vermögens gegenüberzustellen sind, um die tatsächlichen Werte für die vorgesehene Verhältnisrechnung (Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer) zu ermitteln.

Das Finanzamt hat bei Erlassung des Bescheides den 5-fachen (anteiligen) Einheitswert für diese Berechnung angenommen, in der Berufung wird – der Verwaltungspraxis entsprechend – der Ansatz des 3-fachen Einheitswertes beantragt. Diesem Vorbringen ist jedoch zum einen entgegenzuhalten, dass aus einer Verwaltungspraxis kein Rechtsanspruch ableitbar ist, zum anderen hat der Berufungswerber selbst für die Ermittlung, ob ertragsteuerrechtlich eine Versorgungsrente vorliegt, den Wert der übertragenen Liegenschaft mit 200.000,00 € angegeben. Aus welchem Grund dieser Wert nicht zum Ansatz kommen sollte, ist nicht nachvollziehbar, weil keine Veranlassung und auch keine gesetzliche Grundlage besteht, im vorliegenden Fall verschiedene Werte anzusetzen.

(Was das Verhältnis der Einheitswerte zu den Verkehrswerten betrifft, ist insbesondere auf die Ausführungen des VfGH anlässlich verschiedener Gesetzesprüfungsverfahren zu Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes hinzuweisen, wobei er im Erkenntnis vom 27.11.2012, G 77/12, ausgeführt hat:

"Vorauszuschicken ist, dass der Verfassungsgerichtshof gegen ein Bewertungssystem, bei dem die steuerlich maßgebenden Werte von Liegenschaften in einem von der konkreten Steuererhebung losgelösten Verfahren amtlich für einen längeren Zeitraum festgestellt werden, keine verfassungsrechtlichen Bedenken hegt. Der Verfassungsgerichtshof hat vielmehr wiederholt festgehalten (vgl. zB VfSlg. 18.093/2007, S 316; 19.487/2011, S 171), dass sich seine Bedenken nicht gegen das System der Einheitsbewertung von Liegenschaften

an sich richten, sondern gegen den Umstand, dass die einem solchen System inhärente periodische Aktualisierung dieser Werte so lange unterblieben ist, dass die historischen Einheitswerte mit den aktuellen Verkehrswerten in keinem vorhersehbaren Verhältnis mehr stehen. Verfassungsrechtliche Bedenken ergeben sich in einem solchen Fall jedenfalls bei einer Steuer, die für bestimmte Tatbestände der Steuerbemessung derartige Einheitswerte zugrunde legt, bei anderen Tatbeständen hingegen letztlich auf die aktuellen Verkehrswerte abstellt. ...

Dazu dürfte aber die derzeit geltende Rechtslage deswegen führen, weil nach § 6 GrEStG als Wert des Grundstückes grundsätzlich das Dreifache des zuletzt festgestellten Einheitswertes heranzuziehen ist. Der Verfassungsgerichtshof hat wiederholt darauf hingewiesen, dass zwischen dem Kaufpreis bzw. dem gemeinen Wert eines Grundstückes einerseits und seinem Einheitswert (auch wenn dieser verdreifacht wird) andererseits im Hinblick auf die seit Jahrzehnten unterlassene Hauptfeststellung der Einheitswerte im Regelfall erhebliche Abweichungen bestehen (vgl. dazu etwa die Ausführungen in VfSlg. 18.093/2007, insbesondere S 317). Im Prüfungsbeschluss zu diesem Erkenntnis hat der Verfassungsgerichtshof darauf hingewiesen, dass das Abstellen auf überholte Einheitswerte auch zu problematischen Verzerrungen zwischen den Liegenschaftsbesitzern zu führen scheint, weil dann die regional oder individuell unterschiedliche Wertentwicklung der Grundstücke in der Bemessungsgrundlage nicht abgebildet ist und Personen, die Grundstücke mit ganz unterschiedlich hohen Verkehrswerten erwerben, im Hinblick auf die veralteten Bemessungsgrundlagen möglicherweise gleich belastet werden, bzw. Personen, die Grundstücke mit gleichem Verkehrswert erwerben, unterschiedlich belastet werden. ...

Der Wert der Gegenleistung als 'Regelbemessungsgrundlage' der Grunderwerbsteuer ist in der Folge in das österreichische GrEStG übernommen und bis zur Gegenwart beibehalten worden. Dem liegt offenbar die – plausible – Überlegung zugrunde, dass der Wert der Gegenleistung im typischen Fall dem aktuellen gemeinen Wert des Grundstückes entspricht. Es bestehen grundsätzlich keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen, dass eine Steuer, deren Zweck die Belastung des Rechtserwerbs an Grundstücken ist, sich bemessungsrechtlich am Wert des Grundstückes orientiert und diesen Wert im Fall eines entgeltlichen Erwerbes aus dem Wert der tatsächlichen Gegenleistung ableitet. Der Gesetzgeber darf davon ausgehen, dass der (gemeine) Wert eines Grundstückes wegen des (normalerweise gegebenen)

Interessensgegensatzes zwischen den an der Transaktion beteiligten Parteien am verlässlichsten durch den Wert der Gegenleistung zum Ausdruck gebracht wird, zumal in jenen Fällen, in denen die Gegenleistung durch andere Faktoren bestimmt wird, zu fragen sein wird, ob nicht ein unentgeltliches oder teilentgeltliches Geschäft vorliegt. Daraus scheint jedoch zu folgen, dass es unsachlich ist bzw. einer besonderen sachlichen Rechtfertigung

bedarf, wenn in den Fällen eines Grundstückserwerbes, bei dem eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht ermittelbar ist, die (Ersatz)Bemessungsgrundlage nicht (annähernd) dem gemeinen Wert des Grundstückes, also der erwartbaren Gegenleistung, entspricht. Soweit sie in diesem Zusammenhang (erneut) auf die in VfSlg. 19.196/2010 für unbedenklich erachtete Grundsteuer verweist, geht dieser Vergleich fehl. Dort ging es um die Belastung mit einer Steuer, die ausschließlich vom Einheitswert von Grundstücken berechnet wird. Im vorliegenden Fall geht es um die Differenzierung zwischen Grundstückserwerben, bei denen der Wert der Gegenleistung heranzuziehen ist, einerseits und solchen, bei denen der (vervielfachte) Einheitswert maßgeblich ist, andererseits. Es ist aber nicht zu bestreiten, dass es bei einer Transaktionssteuer in Höhe von (grundsätzlich) 3,5 % des Wertes eines Grundstückes einen gewichtigen Unterschied ausmacht, ob bei einem Teil der Tatbestände als Bemessungsgrundlage der Verkehrswert (in Form der Gegenleistung) herangezogen wird, während bei dem anderen Teil auf den Einheitswert abgestellt wird, der auf Grund der dargestellten Entwicklung in der Regel (auch nach Verdreifachung) bloß einen Bruchteil dieses Wertes ausmacht. Die Bundesregierung selbst hat im Verfahren zu G54/06 ua. (VfSlg. 18.093/2007) eine Vergleichspreiserhebung für Bauland-Wohngebiet vorgelegt, aus der sich einerseits ergab, dass im Durchschnitt der untersuchten Grundstücke der Verkehrswert etwa das 9-fache des Einheitswertes betrug, andererseits aber abzuleiten war, dass im Hinblick auf die starke Streuung eine Durchschnittsbetrachtung für Zwecke der Ermittlung der Bemessungsgrundlage gar nicht in Betracht gezogen werden kann (vgl. dazu VfSlg. 18.093/2007, S 317). Dem Verfahren zu G150/10 (VfSlg. 19.335/2011) lag ein Fall zugrunde, bei dem der dreifache Einheitswert der zugewendeten Liegenschaft rd. 44.000,00 € betrug, während der Verkehrswert mit 2,5 Mio. € angegeben wurde. Daraus ergibt sich aber, dass es sich in der Regel um gewichtige Belastungsunterschiede handelt, wenn bei einem entgeltlichen Erwerb nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 der Wert der Gegenleistung herangezogen wird, bei einem Erwerb, der unter Abs. 2 dieser Bestimmung fällt, hingegen lediglich der (dreifache) Einheitswert zur Anwendung kommt).

Für die Grunderwerbsteuer gilt als Grundsatz, dass sie vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist (§ 4 Abs. 1 GrEStG). Nur in den in Abs. 2 des § 4 aufgezählten Fällen ist die Abgabe vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Was als Wert des Grundstückes gilt, ist in § 6 des Gesetzes umschrieben. Weiters ist festzuhalten, dass die Anwendung der Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG mangels Vorliegens der geforderten Voraussetzungen nicht in Betracht kommt. Die Abgabenfestsetzung hat daher wie in der Berufungsvorentscheidung zu erfolgen; zur Berechnung ist auf diese zu verweisen.

Linz, am 31. Jänner 2013