

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des LJ, vertreten durch Eva-Maria Haselauer, Steuerberater, 4020 Linz, Hasnerstraße 18, vom 5. Juni 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 8. Mai 2001 betreffend Grunderwerbsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie in der Berufungsvorentscheidung abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Grunderwerbsteuer betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
Gegenleistung	2.244.431,-- S	Grunderwerbsteuer	44.889,-- S
Grunderwerbsteuer			3.262,21 €

Entscheidungsgründe

BJ ist mit Vertrag vom 10. Juni 1997 aus der im Firmenbuch eingetragenen LJ OHG in Linz (im Folgenden nur mehr kurz OHG genannt), deren persönlich haftende Gesellschafter BJ und ihr Sohn LJ waren, ausgeschieden und hat sie ihren Anteil am Gesellschaftsvermögen an den Sohn übergeben, sodass auf diese Weise eine Einzelfirma des LJ entstanden ist.

LJ hat mit Wirkung ab 1. Februar 1997 die Aktiven und Passiven der OHG zu den nachstehenden Bedingungen übernommen:

Der Negativ-Saldo auf dem Kapitalkonto der BJ war von dieser umgehend auszugleichen.

LJ verpflichtete sich, seiner Mutter für die Zeit ab 1. Juni 1997 eine lebenslängliche monatliche Kaufpreisrente zu bezahlen.

Im Zuge der gebührenrechtlichen Überprüfung dieses Vertrages durch das Finanzamt hat LJ die Höhe der Leibrente mit 22.155,-- S pro Monat beziffert und den Jahresabschluss der OHG zum 31. Jänner 1995 vorgelegt.

Daraufhin hat das Finanzamt vorläufig mit Bescheid vom 25. August 1997 eine Rechtsgeschäftsgebühr für den Leibrentenvertrag in Höhe von 58.489,-- S vorgeschrieben (vom kapitalisierten Wert der Rente in Höhe von 2.924.460,-- S) und gleichzeitig die Durchführung einer Prüfung angeregt, weil dem Jahresabschluss der OHG zu entnehmen war, dass sich auch Grund und Boden und Gebäude im Betriebsvermögen befanden.

Bei der Prüfung im Jahr 2001 wurde festgestellt, dass der durch den Vertrag vom 10. Juni 1997 verwirklichte Liegenschaftserwerb des LJ infolge Anwachsung gemäß § 142 HGB der Grunderwerbsteuer (=GrEST) zu unterziehen sei.

Die gesamte Gegenleistung, welche sich aus den Gesellschaftsschulden, der kapitalisierten Rente und dem Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles von LJ zusammensetzt, betrage (auf Basis des Jahresabschlusses zum 31. Jänner 1997) 15.185.596,-- S. Der Anteil der Betriebsgrundstücke am Gesamtvermögen der OHG mache 15 % aus. Die GrEST sei daher mit 2 % von einer Bemessungsgrundlage von 2.277.839,-- S zu berechnen.

Mit Bescheiden vom 8. Mai 2001 hat das Finanzamt sodann die Gebührenfestsetzung vom 25. August 1997 für endgültig erklärt und zusätzlich GrEST in Höhe von 45.557,-- S festgesetzt.

Den GrEST-Bescheid hat LJ (Berufungswerber, =Bw) am 5. Juni 2001 mit der Begründung angefochten, das Finanzamt dürfe die Berechnung der GrEST nicht gleich wie bei Geltung des GrESTG 1955 vornehmen. Weiters verweist der Bw auf einen in der Österreichischen Steuerzeitung (ÖStZ) vom 1. März 2000 veröffentlichten Aufsatz mit der Artikehr. 268, wonach bei einer Anwachsung in Folge Umgründung die GrEST vom zweifachen Einheitswert zu berechnen sei. Eingebracht sei in seinem Fall auch nur der Mitunternehmeranteil der Mutter, sodass die GrEST nur von jenem Teil zu berechnen sei. Keinesfalls dürfe aber die GrEST höher berechnet werden, als dies im Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrESTG) von Arnold bei Rz. 306 a zu § 5 ausgeführt sei. Demnach ergäbe sich eine GrEST in Höhe von 25.746,-- S.

Aufgrund der im Wesentlichen abweislichen Berufungsverfahrensentscheidung des Finanzamtes vom 26. Juni 2002 hat der Bw am 22. Juli 2002 die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrte.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt der GrESt unter anderem der Erwerb des Eigentums an inländischen Grundstücken, wenn kein Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Scheidet aus einer bloß aus zwei Gesellschaftern bestehenden OHG einer der Gesellschafter aus, und übernimmt der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven unter Ausschluss der Liquidation (§ 142 HGB), so geht das Gesamthandeigentum am Gesellschaftsvermögen in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters im Wege der Anwachsung über und der Vorgang ist, da er sich kraft Gesetzes vollzieht, nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG steuerpflichtig (Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987).

Der Verwaltungsgerichtshof (=VwGH) hat in seinem grundlegenden **Erkenntnis vom 19. Jänner 1994, ZI. 93/16/0139**, ausführlich begründet, dass Geschäftsübernahmen gemäß § 142 HGB aufgrund der eintretenden Universalsukzession, die einen Übergang des bisherigen Gesamthandeigentums in Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters bewirkt, den Erwerbstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Der Wert der Gegenleistung bemisst sich nach der ständigen Judikatur des VwGH aus dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters.

Gegen die vom Finanzamt ermittelten Werte für die Gegenleistung, die gesamten Aktiven der OHG und den Verkehrswert der Liegenschaft hat der Bw keine Einwendungen vorgebracht, vielmehr legt er seinen Berechnungen die gleichen Werte zugrunde.

Die Gesamtgegenleistung ist allerdings nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Betriebsgrundstückes zum Wert der beweglichen Wirtschaftsgüter der OHG steht.

Die Berechnung des auf das Grundstück entfallenden Teilbetrages der gesamten Gegenleistung (X) kann auf verschiedene Arten erfolgen, welche jedoch alle zum gleichen Ergebnis führen:

von Literatur und Judikatur wird einhellig folgende Formel verwendet:

$X = \text{Gesamtwert der Gegenleistung} \times \text{Verkehrswert des unbeweglichen Vermögens} / \text{Summe der Aktiven der OHG}$.

$$15,185.596,-- \times 1,700.000,-- / 11,499.129,-- = \mathbf{2,244.997,-- S}$$

Das Finanzamt hat das Aufteilungsverhältnis in gleicher Weise ermittelt, jedoch in Prozentsätzen dargestellt:

Wert des Grundstückes	1,700.000,-- S	14,78 %
Wert der übrigen Wirtschaftsgüter	9,799.129,-- S	85,22 %
Gesamtaktiven der OHG	11,499.129,-- S	100 %

Somit ergibt sich zugunsten des Bw eine geringe Rundungsdifferenz:

$$15,185.596 \times 14,78 \% = \mathbf{2,244.431,-- S}$$

Man kann das Aufteilungsverhältnis jedoch auch in Form einer Proportion darstellen:

Gesamtwert der Gegenleistung : Summe der Aktiven = X : Verkehrswert des unbeweglichen Vermögens

Der Bw gelangt bei seiner im Vorlageantrag angestellten Berechnung trotz gleicher Ausgangswerte zu einem falschen Ergebnis, da er dem zitierten Kommentarbeispiel von Arnold folgend diese Proportion im zweiten Teil umgekehrt aufstellt.

Den übrigen Einwendungen des Bw ist entgegenzuhalten:

Wenn der Bw vermeint, das Finanzamt dürfe die Berechnung der GrESt nicht mehr wie in dem zum „alten“ GrEStG 1955 ergangenen Erkenntnis des VwGH vom 23. Februar 1989, Zl. 88/16/0105, vornehmen, so ist darauf hinzuweisen, dass die im gegenständlichen Fall anzuwendenden Bestimmungen über die Erwerbsvorgänge und über die Art der Berechnung im alten (1955) und im neuen (1987) GrEStG den gleichen Inhalt haben. Daher verweist auch der VwGH weiterhin auf das vom Bw angeführte Erkenntnis und hegt keine Bedenken gegen die darin angewandte Berechnungsmethode.

Andererseits ist die Begünstigungsvorschrift des § 6 Abs. 2 GrEStG 1955 für den eigenen Beteiligungsanteil des übernehmenden Gesellschafters aufgrund verfassungsmäßiger Überlegungen bewusst nicht mehr in das GrEStG 1987 aufgenommen worden, sodass der Bw insofern irrt, als er begeht, die GrESt nur vom Anteil seiner Mutter am Gesellschaftsvermögen zu erheben.

Den angesprochenen Ausführungen in der ÖStZ wäre nur dann Beachtung zu schenken, wenn im gegenständlichen Fall tatsächlich ein Tatbestand im Sinne des Umgründungssteuer-

gesetzes verwirklicht worden wäre. Dies wäre jedoch nur in einem auch vom Autor angesprochenen Fall einer Einbringung denkbar, wenn bei einer GesmbH&CoKG alle anderen Mitunternehmeranteile (Kommanditisten) in eine verbleibende Komplementär-GesmbH eingebracht werden. Eine Bemessung mit dem zweifachen Einheitswert kommt demgemäß im konkreten Fall nicht in Betracht.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 9. November 2004