



GZ. RV/0150-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Prodingler & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern, jetzt: Salzburg-Land, betreffend Grunderwerbsteuer 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage beträgt € 145.506,64, das sind S 2.002.215,00.

Die Grunderwerbsteuer wird von € 3.911,47, das sind S 53.823,00, auf € 2.910,13 herabgesetzt.

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Im September 1998 gab der Bw dem Finanzamt bekannt, dass auf der Liegenschaft EZ 343 Grundbuch 5.... A.... mit dem unbebauten Grundstück 1543/2 das Eigentumsrecht für die T-KG grundbücherlich eingetragen ist, die T-KG aber im Jahre 1995 aufgelöst wurde. Aus der beiliegenden Kopie des Löschungsantrages war zu entnehmen, dass aus der – nur aus zwei Personen bestehenden - Kommanditgesellschaft die Kommanditistin (die damalige Ehegattin des Bw) mit Stichtag 31.1.1995 ausgeschieden und diese ihre Einlage an den persönlich haftenden Gesellschafter, den Bw, unentgeltlich und zu Buchwerten übertragen hat. Die Kommanditgesellschaft war somit aufgelöst und das Unternehmen (Autohandel und Kfz-Werkstätte) wurde vom Bw als Einzelunternehmen fortgeführt.

Mit dem Schriftsatz wurde der Eigentumsübergang des unbebauten Grundstücks EZ 343 (Nr. 1543/2) von der KG auf den Bw zur Anzeige gebracht und der Einheitswert mit S 163.000,00 bekannt gegeben.

Mit Vorhalt vom 5. Oktober 1998 ersuchte das Finanzamt um Vorlage der letzten Bilanz der KG und eine darauf basierende Einheitswerterklärung des Betriebsvermögens.

In den vorgelegten Unterlagen wurden die im Betriebsvermögen befindlichen "Betriebsgrundstücke" mit S 1,819.000,00, die sonstigen Aktiva mit insgesamt S 1,055.154,--, und die Summe der Schuldposten mit S 5,564.377,-- angegeben.

Die "Betriebsgrundstücke" beinhalteten zum einen das im Alleineigentum der KG stehende unbebaute Grundstück EZ 343 (Nr. 1543/2) und zum anderen das im jeweiligen Hälfteeigentum des Bw und seiner damaligen Gattin stehende Grundstück EZ 189 (Nr. 1542/4 und 1542/5), das sich im Sonderbetriebsvermögen befand. Auf dieser Liegenschaft hatte die KG ein Werkstätten- und Ausstellungsgebäude errichtet.

Das Finanzamt bewertete das unbebaute Grundstück mit einem gemeinen Wert von S 978.000,00, den Kapitalanteil des übernehmenden Gesellschafters mit 0,00 und ließ das im Sonderbetriebsvermögen befindliche Grundstück außer Ansatz.

Anhand der Verhältnisrechnung "Gesamtaktiva (S 2,022.154) : Wert des Grundstücks (S 978.000) = Gegenleistung (S 5,564.377) : x" ermittelte das Finanzamt eine Bemessungsgrundlage von S 2,691.170 und setzte davon (x 2%) eine Grunderwerbsteuer von S 53.823,00 fest.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Liegenschaft EZ 189 (Grdst. Nr. 1542/4 und 1542/5) mit einem Verkehrswert von S 9,936.000,00 in die Verhältnisrechnung

miteinzubeziehen und die Gegenleistung um den Wert des eigenen (negativen) Kapitalkontos zu reduzieren sei.

Das Finanzamt wies die Berufung als unbegründet ab und begründete dies wie folgt:

Die Liegenschaft EZ 189 befand sich im Sonderbetriebsvermögen und war nie im Eigentum der KG. Zum Zeitpunkt der Auflösung der KG hat sich nur die Liegenschaft EZ 343 in der Gesellschaft befunden. Mit dem Ausscheiden der Kommanditistin sei die Gesellschaft aufgelöst worden und das Vermögen der KG auf den Bw übergegangen. Damit liege ein unmittelbarer Grundstückserwerb an der EZ 343 vor. Die Gegenleistung ergebe sich aus den übernommenen Betriebsschulden der Gesellschaft, aus den Leistungen an den ausgeschiedenen Gesellschafter und dem Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters. Ist das Kapitalkonto - wie im gegenständlichen Fall negativ - dann sei der Wert mit "Null" anzusetzen. Das Kapitalkonto könne die übernommenen Schulden nicht reduzieren. Die so ermittelte Gegenleistung sei entsprechend den übernommenen Vermögenswerten aus der Gesellschaft aufzuteilen; der auf das unbewegliche Vermögen entfallende Teil unterliege der Grunderwerbsteuer. In diese Berechnung könne die EZ 189 nicht miteinbezogen werden, da diese im Zeitpunkt der Auflösung im Eigentum der Ehegatten stand. Eine Änderung der Eigentumsverhältnisse sei erst durch die Ehescheidung am 11.9.1996 eingetreten.

Fristgerecht wurde der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen, und ergänzend vorgebracht:

Es sei richtig, dass die Liegenschaft EZ 189 nicht Betriebsvermögen der KG, sondern Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter war. Andererseits seien jedoch in der Bilanz Schulden enthalten, die wirtschaftlich mit dieser Liegenschaft zusammenhängen würden. Auf der EZ 189 befindet sich der Werkstättenbetrieb, der Gegenstand von Investitionen in den vergangenen Jahren gewesen sei, die noch in den aushaftenden Schulden enthalten sind. Um die richtige Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer zu finden, müssten die Schulden des Sonderbetriebsvermögens wie folgt herausgerechnet werden:

Verkehrswert EZ 343	S 978.000,--	8,18 %
Verkehrswert EZ 189	S 9.936.000,--	83,09 %
sonstige Aktiva	S 1.044.154,--	8,73 %
Summe Aktiva	S 11.958.154,--	100.00 %

Auf die Vermögenswerte des Sonderbetriebsvermögens würden daher 83,09 % der Gesamtschulden, das sind S 4.623.427,--, entfallen, die bei der Verhältnisrechnung nicht zu berücksichtigen sind.

In dem von der Berufungsbehörde durchgeführten Vorhalteverfahren wurde darauf hingewiesen, dass die auf der EZ 189 errichteten Gebäude (Werkstätte/Ausstellungsräume) in der Bilanz als Vermögen der KG ausgewiesen waren. Die Teilwerte zum 31.1.1995 betrugen S 92.705,00 (Werkstattengebäude) bzw. 603.110,00 (Ausstellungshalle).

Der Bw brachte im Schriftsatz vom 13.8.2004 ergänzend vor, dass unter Berücksichtigung dieser beiden Baulichkeiten nur 21,48 % der Gesamtschulden bei der Verhältnisrechnung anzusetzen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987 lautet auszugsweise:

"(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ...

2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, ..."

§ 142 Abs. 1 HGB bestimmt:

"Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen."

Die Übernahme gemäß § 142 HGB bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthand Eigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563; unter Hinweis auf *Kastner/Doralt/Nowotny*, Grundriss 5 128, mwN in FN 108 und 109; und *Koppensteiner in Straube*, KommzHGB I 2 Rz 10 zu § 142 HGB).

Geschäftsübernahmen gemäß § 142 HGB erfüllen, sofern inländische Grundstücke betroffen sind, aufgrund der eintretenden Universalsukzession, die einen Übergang des bisherigen Gesamthand Eigentums (betreffend Grundstücke, verkörpert durch die Eintragung des Eigentumsrechtes für die Gesellschaft im Eigentumsblatt des Grundbuches) in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters bewirkt (Anwachsung), nach ständiger Judikatur des VwGH den Erwerbsstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987. Der Wert

der Gegenleistung bemisst sich im Falle einer Geschäftsübernahme nach § 142 HGB nach dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters (vgl. VwGH 19.01.1994, 93/16/0139 unter Hinweis das Erkenntnis vom 23.02.1989, 88/16/0105).

In der gegenständlichen Berufungssache sind die einzelnen Wertansätze und der gemäß § 7 Z 1 GrEStG anzuwendende Steuersatz (Erwerb durch den Ehegatten) unstrittig.

Strittig ist, ob die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Liegenschaft bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist.

Zum Sonderbetriebsvermögen zählen Wirtschaftsgüter, die im (Mit-)Eigentum eines oder mehrer Mitunternehmer stehen und dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen und diesem Betrieb auch tatsächlich entgeltlich, unentgeltlich oder auf gesellschaftsrechtlicher Basis dienen. Es handelt sich dabei also um Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich nicht im Gesamthandeigentum (OHG, KG) stehen (vgl. *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, TZ 37.1 zu § 23 EStG 1988).

Wie bereits oben dargestellt, bewirkt die Übernahme gemäß § 142 HGB eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers.

Damit ist aber das Schicksal der Berufung bereits entschieden.

Gegenstand der Anwachsung ist nur "das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen". Damit kann auch nur dieses "Gesamthand-Vermögen" Gegenstand der Ermittlung der Grunderwerbsteuer sein. Es ist daher auch nicht möglich die Schulden der Gesellschaft, die vom Bw im Zuge der Universalsukzession zur Gänze übernommen wurden, zu reduzieren.

Dem Einwand des Bw (vgl. Schriftsatz vom 13. August 2004) 78,52% der Gegenleistung entfalle auf die Liegenschaft EZ 189 ist entgegenzuhalten, dass sich nur das "unbebaute Grundstück" (Buchwert lt. Bilanz S 211.220,--) im Sonderbetriebsvermögen befand und die Investitionen das - der KG wirtschaftlich zuzurechnende - Ausstellungs- und Werkstattengebäude betreffen, ein Umstand der bei der nachstehenden Verhältnisrechnung berücksichtigt wurde.

Die Grunderwerbsteuer errechnet sich daher wie folgt:

Liegenschaft EZ 343	S 978.000,00
---------------------	--------------

sonstige Aktiva	S 1,044.154,00
Werkstattengebäude zum 31.1.1995	S 92.705,00
Ausstellungsgebäude zum 31.1.1995	S 603.110,00
Summe des übergebenen Vermögens	S 2,717.969,00
Gegenleistung	S 5,564.377,00

Verhältnisrechnung:

Gesamtvermögen : Liegenschaft = Gegenleistung : x

$$2,717.969,00 : 978.000,00 = 5,564.377,00 : x$$

$$x = 2,002.215,00, \text{ das sind } \text{€} 145.506,64,$$

davon 2 % ergibt eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.910,13.

Dem Berufungsbegehren war sohin insgesamt teilweise stattzugeben.

Salzburg, 4. Oktober 2004