

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin S in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Mag. Klaus Maier, Schillerplatz 1, 8850 Murau gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 27.04.2012, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 20.483,61 € festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 1.9.2010 übergab NM an

1) die BKG (in der Folge kurz Bf genannt), vertreten durch den unbeschränkt haftenden Gesellschafter und Sohn des Übergebers SM, aus dem Gutsbestand der Liegenschaft E GB die neu vermessenen Grundstücke 180/7 und 189/2, sowie das Grundstück 222 mit der Grundstücksadresse K, des weiteren aus der Liegenschaft EZ GB das neu vermessene Grundstück 171/5 samt den auf diesen Grundstücken vom Übergeber in Form des nicht protokollierten Einzelunternehmens "AM" geführten Gewerbebetrieben Gastronomie, Schotterabbau und Personenbeförderung mit sämtlichen Einrichtungen, Geräten und sonstigem Inventar, sowie Warenlager und diversen Fahrzeugen; sowie
2) die AKG, vertreten durch den unbeschränkt haftenden Gesellschafter und Sohn des Übergebers TM, den gesamten land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, insbesondere die nach Vermessung verbleibenden Liegenschaften der E GB und EZ GB, sowie die Liegenschaften EZZ je GB und EZGB.

Als Gegenleistung verpflichtete sich die Bf zur Einräumung der Dienstbarkeit des lebenslänglichen, höchstpersönlichen und unentgeltlichen Wohnungsrechtes für den Übergeber und dessen Ehegattin in der im 1. Stock des Hauses K gelegenen Wohneinheit

samt freier Beheizung, Beleuchtung und Instandhaltung. Weiters verpflichtete sich die Bf. zur Einräumung von weiteren zwei Wohnungsrechten an jeweils einem Zimmer im selben Gebäude an die weiteren Kinder des Übergebers, WM und BM. Schließlich verpflichtete sich die Bf zur Rückzahlung der Wirtschaftsschulden mit den zum Übergabsstichtag aushaftenden Beträgen.

Lt. Vertragspunkt Viertens c) verpflichteten sich die Bf und die AKG zu gleichen Teilen an die weichenden Kinder des Übergebers, WM einen Barbetrag von 50.000,-- € und BM einen Barbetrag von 60.000,-- €, jeweils zu deren vollständigen Pflichtteilsentfertigung zu leisten.

Beide Kommanditgesellschaften waren am 2.6.2010 gegründet worden.

Nach Erhebungen seitens des Finanzamtes wurden die Verkehrswerte der Liegenschaften mit 1,320.210,-- €, der Verkehrswert des beweglichen Vermögens mit 30.190,-- € sowie eine Gesamtgegenleistung in Höhe von 795.477,-- € festgestellt.

Mit Bescheid vom 27.4.2012 setzte daraufhin das Finanzamt für die Bf die Grunderwerbsteuer fest, dabei ausgehend von einer anteiligen Gegenleistung in Höhe von 702.286,37 € bereits unter Berücksichtigung des Freibetrages von 75.000,-- € gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 NeuFög.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht mit der Begründung, dass dem Grunde nach der Übergeber seine beiden Betriebe an die beiden für die entsprechende Berufsausübung geeigneten Söhne übergeben habe.

Da der Fortbestand des Familienbetriebes gesichert werden sollte, seien zwei Personengesellschaften als diejenigen Rechtsformen gewählt worden, die den Betrieben sowohl die gegenseitige Hilfe als auch eine Kontrollmöglichkeit ermöglichen.

Verwiesen wurde auch auf § 21 Abs. 1 BAO, wonach für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform maßgebend sei.

Daraus würde sich einerseits die Anwendbarkeit des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG, obwohl es sich bei der Übernehmerin um keine natürliche Person handle, andererseits die Anwendbarkeit des § 7 Abs. 1 GrEStG in Höhe von 2% ergeben.

Verwiesen wird weiters auf die Bilanzbündeltheorie der Personengesellschaft, wonach die Gebahrung der Gesellschaft sich im vorliegenden Falle aus der Summe der beiden Teilbilanzen der beiden Mitunternehmer ergebe.

Die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG sei gerade deswegen eingeführt worden, um derartige "Hofübergaben" zu erleichtern. Diesbezüglich werde auf das Erkenntnis des UFS-Linz vom 14.9.2011, RV/0581-L/11, verwiesen, wonach mehrfache Freibeträge bei einem Betriebsübergang möglich seien.

Schließlich war der Berufung eine Liste beigelegt, aus der sich die Verkehrswerte der "Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören" zum Übergabszeitpunkt ergeben, welche gemäß § 2 Abs. 1 Z1 GrEStG abzuziehen seien, und zwar in Höhe von 264.650,-- €.

Die Berufung wurde vom Finanzamt dem (nunmehrigen) Bundesfinanzgericht ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), BGBl 1987/309 idF **vor** BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014), anzuwenden.

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

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

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

Die Bestimmung des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987, wonach bei einem Kauf Gegenleistung der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen ist, gilt auch für die "anderen", einen Übereignungsanspruch begründenden Rechtsgeschäfte.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (vgl. VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276). Dazu zählen auch Schuldübernahmen sowie Entfertigungsbeträge an Dritte (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rzn 6 und 69 f. zu § 5).

Bei einem entgeltlichen Übergabsvertrag, dh. bei Vereinbarung eines Gesamtpreises für die Übergabe von Grundstücken und rechtlich selbständigen Sachen - wie gegenständlich die Übergabe der Liegenschaften samt Betrieb – ist stets eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen. 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 so. 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).

Das Finanzamt hat die Verkehrswerte der Liegenschaften (der dreifache Einheitswert beträgt 774.012,-- €) mit 1,290.020,-- € ermittelt - welche auch nicht bestritten wurden - und den Verkehrswert des beweglichen Vermögens mit 30.190,-- €.

In der Berufung wurde hinsichtlich des beweglichen Vermögens bzw. der Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören jedoch Verkehrswerte in Höhe von 264.650,-- € geltend gemacht und ein diesbezüglich umfangreiches Verzeichnis vorgelegt.

Gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 werden Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, nicht zum Grundstück gerechnet.

Die Betriebsanlage muss dabei gegenüber dem Grundstück einen bestimmten selbständigen Wirtschaftszweck erfüllen.

Aus dem Erfordernis der "Zugehörigkeit zu einer Betriebsanlage" wird gefolgert, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Erforderlich ist, dass die Anlage in einer besonderen Beziehung zum gegenwärtig im Gebäude ausgeübten Betrieb steht, dh ihr in Bezug auf die Ausübung des Gewerbebetriebes eine ähnliche Funktion wie einer Maschine zukommt.

Diese Gesetzesbestimmung ist so zu verstehen, dass auch "Inventar", auch wenn es sich dabei zivilrechtlich eindeutig um Zugehör iSd §§ 294 - 297 ABGB /Bestandteile oder Zubehör) des Grundstückes handelt, dann nicht zum Grundstück im Sinn des § 2 GrEStG zu rechnen sind, wenn diese als "Maschinen und sonstige Vorrichtungen, die zu einer Betriebsanlage gehören" gelten (vgl. VwGH 31.8.2000, 97/16/0225 mit weiteren Zitaten).

Laut Übergabsvertrag waren Gegenstand der Übergabe die Liegenschaften samt den darauf betriebenen Gewerbebetrieben Gastronomie, Schotterabbau und Personenbeförderung mit sämtlichen Einrichtungen, Geräten und sonstigem Inventar, sowie Warenlager und diversen Fahrzeugen. Es kann daher kein Zweifel bestehen, dass nach dem übereinstimmenden Willen von Übergeber und Übernehmerin sämtliches Zugehör weiterhin den Gewerbebetrieben dienen sollen.

Aus dem vorgelegten Verzeichnis ergibt sich, dass die darin verzeichneten "Gegenstände" unter den Begriff der oa. Gesetzesstelle zu subsumieren sind.

Somit ist diesbezüglich der Berufung Folge zu geben und der Betrag von 264.650,-- € bei der Ermittlung der Höhe der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.

Weiters wird in der Berufung die Anwendbarkeit der §§ 3 Abs 1 Z. 2 sowie 7 Abs 1 GrEStG geltend gemacht.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind unentgeltliche Erwerbe von Betrieben und Teilbetrieben von der Besteuerung ausgenommen, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 GrEStG zu berechnen ist, bis zu einem Wert von 365.000,-- €, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist.

Beide Voraussetzungen zur Gewährung des oa. Freibetrages sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt.

Zum einen liegt ein entgeltlicher Vorgang vor, zum anderen handelt es sich bei der Bf als Übernehmerin um keine natürliche Person, sondern um eine Personengesellschaft.

Hinsichtlich der begehrten Anwendung des Steuersatzes gemäß § 7 Abs. 1 GrEStG 1987 ist auszuführen, dass allein das nach dem bürgerlichen Recht bestehende Verwandtschaftsverhältnis maßgeblich ist. Eine Anwendung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Betrachtungsweise scheidet hier aus. Beim Erwerb von Grundstücken

durch eine Personengesellschaft kommt nur der allgemeine Steuersatz nach § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG in Betracht, und zwar auch dann, wenn daran nur Personen im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 1 leg.cit. beteiligt sind. Das persönliche Verhältnis iSd oa. Bestimmung zwischen einer natürlichen Person und einer KG kann also auch dann nicht bestehen, wenn die beiden Gesellschafter Kinder des Übergebers sind (vgl. VwGH 3.10.1996, 96/16/0136). Der Hinweis der Bf auf die Bilanzbündeltheorie geht ins Leere, da diese - wenn überhaupt - nur im Einkommensteuerrecht zur Anwendung kommen kann.

Die Grunderwerbsteuer ermittelt sich daher wie folgt:

Übergebenes Vermögen:		Verhältnis in %
Verkehrswert Grundstücke	1,290.020,--	83
Verkehrswert/Teilwert sonst. Anlagevermögen	264.650,--	17
Gesamterwerb	1,554.670,--	100
Gesamtgegenleistung	795.477,--	

Von der Gesamtgegenleistung entfallen sohin 83 % auf den Erwerb der Liegenschaften, das sind 660.245,90 €. Abzüglich des Freibetrages von 75.000,-- € gemäß § 5 Abs. 2 Z 2 NeuFög verbleiben sohin 585.245,90 € als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 3,5 % von der anteiligen Gegenleistung in Höhe von 585.245,90 € ergibt eine festzusetzende Grunderwerbsteuer von 20.483,61 €.

Über die Beschwerde war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist gemäß Art. 133 B-VG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Fall sind die Rechtsfragen durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend geklärt, sodass die Revision als unzulässig zu erklären war.

Graz, am 3. November 2015