



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des GZ, StM, vertreten durch Steinberger Gerhard, Steuerberater, 4060 Leonding, Winkelstraße 10, vom 6. November 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 3. Oktober 2000 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Grunderwerbsteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
anteilige Gegenleistung	2,263.808,60 S	Grunderwerbsteuer	79.233,30 S
		entspricht	5.758,10 €

Entscheidungsgründe

GK und GZ (Berufungswerber, =Bw) haben im Jahr 1997 die Z OEG mit Sitz in M gegründet. Sodann hat die Z OEG auf dem Grundstück 635/6, EZ 351, GB K, welches sich im Alleineigentum des Bw befindet, ein Superädifikat errichtet.

Mit Vereinbarung und Wirkung vom 31. Dezember 1999 ist GK gemäß Punkt II (Beendigung der Gesellschaft) aus der Z OEG ausgeschieden und hat der Bw *das Geschäft ohne Liquidation, mit allen Aktiven und Passiven gemäß § 142 HGB übernommen.*

Im Punkt IV der Vereinbarung haben die Vertragsteile einvernehmlich festgestellt, dass die Z OEG bisher keine Gewinne erreicht habe und daher GK für das Ausscheiden keinerlei wie immer geartetes Entgelt zustehe.

Umgekehrt hat der Bw im Punkt III erklärt, GK für den Fall einer Anspruchnahme aus Verbindlichkeiten der Gesellschaft vollkommen schad- und klaglos zu halten.

Aufgrund dieser Vereinbarung hat das Finanzamt hinsichtlich des zum Anlagevermögen der Z OEG gehörigen Betriebsgebäudes einen steuerpflichtigen Erwerb infolge Anwachsung gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1987 angenommen und hiefür mit Bescheid vom 3. Oktober 2000 dem Bw Grunderwerbsteuer in Höhe von 198.350, -- S vorgeschrieben. Bei der Berechnung der Steuer ist das Finanzamt von einer Gesamtgegenleistung in Höhe der übernommenen Betriebsschulden von 7,009.436,12 S ausgegangen; hievon entfalle ein Anteil von 80,85 % auf das übertragene Liegenschaftsvermögen, welches mit dem (besonderen) Einheitswert des Superädifikates bewertet wurde.

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid hat der Bw am 6. November 2000 im wesentlichen mit der Begründung berufen, dass sich lediglich ein Teil des Superädifikates im Eigentum und Betriebsvermögen der OEG befinde, der lt. Anlageverzeichnis der Z OEG zum 31.12.1999 einen Buchwert von 2,246.199, -- S aufweise. Überdies dürfe nur der Bürgeskredit der Sparkassen in Höhe von 2,772.000, -- S, welcher unmittelbar zur Finanzierung des Betriebsgebäudes eingeräumt worden sei, als Gegenleistung herangezogen werden.

Diesem Vorbringen hat das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung vom 11. April 2002 teilweise dahingehend Rechnung getragen, als bei der Steuerberechnung nunmehr vom Buchwert des Betriebsgebäudes ausgegangen wurde. Dementsprechend waren nur mehr 60,18 % der Betriebsschulden als Gegenleistung für den Grundstückserwerb anzusetzen und hat sich die Grunderwerbsteuer auf 147.633, -- S, ds. 10.728,91 €, reduziert.

Daraufhin hat der Bw rechtzeitig die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und am 15. Juli 2004 in Ergänzung seines Vorlageantrages ausgeführt:

Bei der Ermittlung der Gegenleistung seien von den Betriebsschulden die Finanzierungskosten für die Anschaffung des Grundstückes, welches sich immer im Alleinbesitz des Bw befunden habe, in Höhe von 660.000, -- S abzuziehen. Außerdem seien beim Umlaufvermögen der Inventurwert und Forderungen in Höhe von 180.000, -- S zu berücksichtigen.

Der Berechnung der Grunderwerbsteuer seien daher folgende Werte zugrunde zu legen:

Anlagevermögen	Liegenschaftsvermögen (44,68 %)	2,246.100, -- S
	bewegliches Anlagevermögen	1,486.422, -- S

Umlaufvermögen	Inventurwert	1,114.306,70 S
	Forderungen	180.000,-- S
Gesamtvermögen	(100 %)	5,026.927,70 S
Betriebsschulden	gesamt	7,009.436,12 S
	abzüglich Verbindlichkeit Grundkauf	660.000,-- S
berichtigte Betriebsschulden		6,349.436,12 S

Von den (berichtigten) Betriebsschulden entfielen daher nur 44,68 % (= 2,836.928,06 S) auf die Liegenschaft; davon sei jedoch wiederum nur der von GK übernommene Anteil von 1 % grunderwerbsteuerpflichtig.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Scheidet aus einer bloß aus zwei Gesellschaftern bestehenden OEG 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 grunderwerbsteuerpflichtig (siehe VwGH vom 19. Jänner 1994, 93/16/0139 und Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987).

Nach § 2 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne des Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Den Grundstücken stehen Gebäude auf fremdem Boden gleich.

Soweit der Bw im Zuge des Berufungsverfahrens auch vorgebracht hat, die OEG sei nie grundbücherlicher Eigentümer des Betriebsgebäudes gewesen, weshalb kein Erwerbsvorgang in Sinne des GrEStG verwirklicht worden sei, ist hervorgekommen, dass lt. Grundbuchauszug des Bezirksgerichtes T unter EZ 351, GB K, betreffend das Grundstück 635/6 sehr wohl ein Superädifikat zu Uh 1/99 eingetragen ist.

Überdies ist der Begriff des Gebäudes (auf fremdem Boden) im Sinne des § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG ein steuerrechtlicher Begriff und daher *nicht auf Superädifikate nach Zivilrecht beschränkt*. Er erfasst auch Gebäude, die nach dem zivilrechtlichen Grundsatz „superficies solo cedit“ dem Grundeigentümer gehören.

Ein Superädifikat im steuerrechtlichen Sinn ist ein Gebäude, welches mit Zustimmung des Grundeigentümers durch Bauführung auf fremdem Boden geschaffen wurde. Die Übertragung eines solchen Superädifikates ist grunderwerbsteuerrechtlich ein Erwerbsvorgang. Erwirbt der Eigentümer des Grundstückes das auf seinem Grund und Boden stehende Superädifikat selbst, so ist diese Übertragung rechtlich nicht anders zu beurteilen als der Übergang an einen Dritten (siehe Arnold, Kommentar zum GrEStG).

Aufgrund der gegenständlichen Geschäftsübernahme wurde daher hinsichtlich des zum Betriebsvermögen der ZOEG gehörigen Superädifikates ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG verwirklicht.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer hierfür grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff. Was Gegenleistung ist, wird im GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt, sondern jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, bildet einen Teil der Bemessungsgrundlage.

Im gegenständlichen Fall einer Geschäftsübernahme mit allen Aktiven und Passiven gemäß § 142 HGB bemisst sich nach der ständigen Judikatur des VwGH der Wert der Gegenleistung aus dem

- a) Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des
- b) Wertes der Gesellschaftsschulden und des
- c) Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters.

Dieses Gesamtentgelt ist sodann auf Grundstück und sonstige Gegenstände des Aktivvermögens aufzuteilen.

ad a) Eine Abfindung für den ausscheidenden Gesellschafter wurde nicht vereinbart.

ad b) Die Gesellschaftsschulden wurden vom Bw am 10. August 2000 in Höhe von 7.009.436,12 S bekannt gegeben.

Dem Berufungsbegehren, davon lediglich den Bürgeskredit in Höhe von 2.772.000,-- S, welcher zur Finanzierung des Betriebsgebäudes eingeräumt worden sei, als Gegenleistung heranzuziehen, kann nicht stattgegeben werden, da wie bereits ausgeführt, im gegenständlichen Fall eine einheitliche Gegenleistung für den Übergang des Unternehmens als Ganzes aufzuteilen ist. Nicht zuletzt kann keine eindeutige und ausschließliche Zuordnung des Bürgeskredit zu dem betrieblich genutzten Teil des Betriebsgebäudes erfolgen (in der Kreditusage der Sparkasse ist als Verwendungszweck lediglich „Finanzierung von Investitionen“ angeführt).

Die Behauptung des Bw, in den Betriebsschulden seien auch private Schulden für die Anschaffung des in seinem Alleineigentum befindlichen Grundstückes im Ausmaß von

660.000,-- S enthalten, ist nicht glaubwürdig, weil sie erstmals in der Begründung zum Vorlageantrag (15. Juli 2004) aufgestellt wurde und im Widerspruch zum bisherigen Vorbringen (in der Berufung vom 6. November 2000) steht. Demnach habe der Bürgeskredit der Finanzierung des Betriebsgebäudes gedient, während die restlichen Verbindlichkeiten, insbesondere das Kontokorrentkonto, für die laufende Finanzierung des Warenlagers bzw. der Aufrechterhaltung des Geschäftsbetriebes eingegangen worden seien. Nicht zuletzt hat der Bw über Vorhalt keinen Nachweis für seine Behauptung erbringen können (insbesondere lauten sämtliche Kreditkonten auf die Z OEG).

Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist daher zunächst von den Verbindlichkeiten der Z OEG in voller Höhe auszugehen.

ad c) Bleibt noch die Frage offen, mit welchem Wert der bisherige Gesellschaftsanteil des übernehmenden Gesellschafters anzusetzen ist, wenn dieser negativ ist. Das Finanzamt stellt sich auf den Standpunkt, nur ein positiver Anteil bedeute eine Gegenleistung, ein negativer Anteil müsse hingegen gänzlich unberücksichtigt bleiben.

Diese Sichtweise wird vom UFS aus folgenden Gründen nicht geteilt:

Der Begriff der Gegenleistung ist auch im Grunderwerbsteuerrecht in wirtschaftlichem Sinn zu verstehen (z.B. VwGH 25. Februar 1993, Zl. 91/16/0031). Daher dürfen für die Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer acht gelassen werden.

Zur Gegenleistung gehört grundsätzlich jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt *für den Erwerb des Grundstückes* gewährt. Allerdings muss zwischen Erwerbsgegenstand und Gegenleistung ein unmittelbarer, tatsächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen. Leistungen, die dem Erwerber hingegen selbst zugute kommen, die sich also nur im Vermögen des Erwerbers auswirken, sind keine Gegenleistung (VwGH 22. Mai 1980, Zl. 1879/79).

Scheidet aus einer Gesellschaft, die bloß aus zwei Gesellschaftern besteht, ein Gesellschafter aus, so folgt darauf notwendigerweise die Auflösung der Gesellschaft. Diesbezüglich gilt es die im Innenverhältnis für diesen Fall bestehenden gesellschaftsrechtlichen Pflichten des Bw zu berücksichtigen.

Der Gesellschaftsvertrag der Z OEG vom 7. Jänner 1997 enthält folgende Regelungen:

Punkt IV Die Gesellschafter sind am Vermögen der Gesellschaft wie folgt beteiligt:

Herr GZ zu 99 %

Herr GK zu 1 %

Punkt VI Das Jahresergebnis wird zwischen den Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung verteilt.

Reicht im Falle der Liquidation einer OEG das Gesellschaftsvermögen zur Berichtigung der gemeinschaftlichen Schulden nicht aus, so haben nach den gesetzlichen Bestimmungen die Gesellschafter für den Fehlbetrag nach ihrem Verlustverteilungsschlüssel aufzukommen (Art. 7 Nr. 19 EVHGB).

In Sinne der vorstehenden Überlegungen wäre der Bw ohne die Geschäftsübernahme nach § 142 HGB jedenfalls verpflichtet gewesen, 99 % der nicht durch das Betriebsvermögen gedeckten Gesellschaftsschulden *aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung* zu berichtigen.

Folglich ist die vereinbarte Schuldübernahme dem Bw teilweise selbst zugute gekommen und hat sie sich nur in seinem Vermögen ausgewirkt, indem der Bw eine ihn ohnedies treffende Zahlungsverpflichtung übernommen hat. Insoweit der Bw aber eigene Schulden übernommen hat, fehlt der innere - unmittelbare, tatsächliche und wirtschaftliche - Zusammenhang zwischen der Schuldübernahme und dem steuerpflichtigen Erwerb.

Nach Ansicht des UFS ist daher ein negativer Gesellschaftsanteil bei der Ermittlung der Gegenleistung *als Abzugspost* zu berücksichtigen.

Für die Berechnung der Grunderwerbsteuer im Konkreten ist daher zunächst das Betriebsvermögen der Z OEG zum 31. Dezember 1999 nach Verkehrswerten zu ermitteln.

Zu diesem Zweck hat der UFS hinsichtlich Maschinen und BGA eine Aufwertung der Buchwerte auf die Teilwerte vorgenommen, hinsichtlich des erst im Jahr 1999 fertiggestellten Betriebsgebäudes wird angenommen, dass der Buchwert dem Verkehrswert entspricht. Die vom UFS vorgenommene Bewertung wurde sowohl dem Bw als auch der Amtspartei zur Kenntnis gebracht, welche keine Einwände dagegen erhoben haben.

Stellt man dem Betriebsvermögen sodann die Betriebsschulden gegenüber, so ergibt sich eine reale Überschuldung der Z OEG.

Verkehrswert (=Buchwert)			2,246.199, -- S
Gebäude			
Teilwert bewegl. AV, lt. Anlagen-			
verzeichnis	Maschinen	10.184, -- S	
	BGA	101.561, -- S	
	Fuhrpark	259.222, -- S	
	Imm. Werte	7.040, -- S	378.007, -- S
Inventurwert			1,114.306,70 S
Forderungen			180.000, -- S
Betriebsvermögen			3,918.512,70 S

abzüglich Betriebsschulden	7,009.436,12 S
Überschuldung	- 3,090.923,40 S

Der negative Gesellschaftsanteil des Bw an der Z OEG beträgt daher aufgrund seines Beteiligungsverhältnisses von 99 % minus 3,060.014,10 S.

Das bedeutet im gegenständlichen Fall, dass sich die Gegenleistung wie folgt ergibt:

Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters	0,-- S
Gesellschaftsschulden	7,009.436,12 S
Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters	- 3,060.014,10 S
Gegenleistung	3,949.422,-- S

Die so ermittelte Gegenleistung für den Erwerb der OEG ist sodann nach dem Verhältnis aufzuteilen, in dem der Wert des Betriebsgrundstückes zum Wert der beweglichen Wirtschaftsgüter der OEG steht.

Gesamtvermögen	100,00 %	3,918.512,70 S
Gebäudewert (Buchwert)	57,32 %	2,246.199,00 S
bewegl. WG (Teilwert)	42,68 %	1,672.313,70 S
daher:		
Gegenleistung	gesamt	3,949.422,00 S
davon 57,32 %	für Grundvermögen	2,263.808,60 S
davon 3,5 %	Grunderwerbsteuer	79.233,30 S
entspricht		5.758,10 €

Den Einwendungen des Bw ist entgegenzuhalten:

Dem Bw ist bei seiner Berechnung des Aufteilungsverhältnisses insofern ein Fehler unterlaufen, als er den Inventurwert doppelt berücksichtigt hat (beim beweglichen Anlagevermögen und als eigene Post).

Die Begünstigungsvorschrift des § 6 Abs. 2 GrEStG 1955 für den eigenen Beteiligungsanteil ist aufgrund verfassungsmäßiger Bedenken nicht mehr in das GrEStG 1987 aufgenommen worden, sodass der Bw insofern irrt, als er begehrt, die Grunderwerbsteuer nur vom Anteil des GK am Gesellschaftsvermögen zu erheben.

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 25. April 2006