



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KB, B, vertreten durch Dr. Gerd Trenker, Notar, 2700 Wr. Neustadt, Hauptplatz 19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 22. November 2001, ErfNr. xxx, StNr. yyy betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob bei Übergabe eines Unternehmens und einer Liegenschaft gegen Übernahme von teilweise auf dieser Liegenschaft sichergestellten Schulden, Ausgedinge, Kost und Pflege und Begräbniskosten ein einheitlicher Vertrag bei dem die Gesamtkosten verhältnismäßig aufzuteilen sind oder 2 Verträge, nämlich Übergabe des Unternehmens mit allen Aktiven und Passiven und Übergabe der Liegenschaft gegen Einräumung des Ausgedinges, Leistung von Pflege und Kost und Begräbniskosten vorliegen.

Mit notariellem Übergabsvertrag vom 24. Februar 2000 unter Rubrik „Erstens Vertragsgegenstand“ übertrug AB sein Unternehmen (Bäckereigewerbe und Kleinhandel mit Zuckerbäckerware, Süßwaren, Speiseeis, Mehl und Futtermittel sowie mit Kaffee und Teigwaren) mit Standort B., je zur Hälfte an seinen Schwiegersohn KB, den Berufungswerber, und seine Tochter MB. Er übergab sein Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven zum 1. Mai 2000. Weiters übergaben AB und GB die Liegenschaft EZ 493, KG 23420 Schlatten (selbe

Adresse) je zur Hälfte an den Bw. und an die Tochter. Das Unternehmen befindet sich auf dieser Liegenschaft.

Unter der Rubrik „Zweitens Übernahmspreis“ heißt es: „Der beiderseits vereinbarte Übernahmspreis, welcher ausschließlich für Gebührenbemessungszwecke mit S 2,158.000,00 bewertet wird, besteht aus nachstehenden Übernahmsleistungen:

- Einräumung des Wohnungsgebrauchsrechtes für die Übergeber samt Reallast des Ausgedinges
- Mitbenützung der im Betrieb der Übernehmer jeweils vorhandenen Geräte, Fahrzeuge (Firmenauto) und Maschinen und freier Treibstoff
- Volle Kost, Pflege und Betreuung
- Übernahme der Bestattungskosten, evtl. samt Setzung eines Grabsteines
- Übernahme von grundbücherlich besicherten und grundbücherlich nicht besicherten Forderungen zum 1. Mai 2000 aushaftend mit insgesamt S 1,536.000,00. Die Übernehmer verpflichten sich, die Übergeber schad- und klaglos zu halten.

Das Finanzamt ersuchte mit Vorhalt vom 4. April 2001 um Vorlage der Bilanz, das bewegliche Vermögen mit Teilwerten zu bewerten und eine Aufstellung der geringwertigen Wirtschaftsgüter der letzten fünf Jahre mitzusenden.

Die angeforderten Unterlagen wurden vom Bw. überreicht.

Mit Vorhalt vom 7. Mai 2001 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe, ob die im Übergabsvertrag genannten Verbindlichkeiten in Höhe von S 1,536.000,00 in der Bilanz enthalten sind und wer Schuldner dieser Verbindlichkeiten ist, da im Übergabsvertrag beide Übergeber als Schuldner genannt sind.

Im Antwortschreiben wurde mitgeteilt, dass die gestellte Frage nicht klar sei, da in der Stichtagsbilanz das Konto 3275 mit dem Darlehenskonto der Raiffeisenkasse in Höhe von S 1,657.200,00 mit Stichtag 30.4.2001 angeführt sei.

Mit Schreiben vom 4. September 2001 hielt das Finanzamt vor, dass sich die Summe der Verbindlichkeiten laut Bilanz zum 1.5.2000 auf S 2,473.666,50 belaufe, andererseits der Betrieb mit allen Aktiven und Passiven übernommen werde. Es werde ersucht darzustellen, welche der Verbindlichkeiten laut Bilanz in welcher Höhe tatsächlich übernommen worden seien. Weiters wurde ersucht, den Grund für die Abweichung vom Bilanzansatz aufzuklären. Bezüglich des Betriebsgebäudes wurde ersucht, das Verhältnis der betrieblichen Nutzung und der privaten Nutzung bekannt zu geben.

Als Antwort wurde am 9. Oktober 2001 das Schreiben der Raiffeisenbank überreicht, wonach die aushaftenden Salden auf den Kreditkonten zum 1.5.2000 folgendermaßen bestanden: Nr. 3-00.030.320: S 1,657.200,00, Nr. 4-00.030.320: S 562.500,00; Nr. 5-00.030.320: S 148.750,00.

Mit Bescheiden vom 22. November 2001 setzte das Finanzamt

1.) für den im gegenständlichen Verfahren anhängigen Rechtsvorgang AB als Übergeber an den Bw. und zwar Übergabe von $\frac{1}{2}$ Unternehmen und $\frac{1}{4}$ der Liegenschaft:

Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung S 1.219.486,02 x 2% = S 24.390,00

2.) für den hier nicht gegenständlichen Rechtsvorgang GB als Übergeberin an den Bw., und zwar Übergabe von $\frac{1}{4}$ der Liegenschaft:

Grunderwerbsteuer von der anteiligen Gegenleistung S 155.500,00 x 2% = S 3.110,00 und Schenkungssteuer für die Differenz zwischen Gegenleistung und Einheitswert in Höhe von S 2.620,00 fest.

Fristgerecht wurde dagegen Berufung erhoben.

Eingewendet wurde, dass die vorgelegte Urkunde zwei Verträge umfasse und zwar einen Vertrag betreffend die Veräußerung des Betriebes und einen Vertrag betreffend Veräußerung des Liegenschaftsvermögens. Die im Vertrag vereinbarten Gegenleistungen für Wohnungsgebrauchsrecht, Pflegen und Hegen, Bestattungskosten und volle Kost sind lediglich Gegenleistungen für die Veräußerung des Liegenschaftsvermögens. Gegenleistung für die Übernahme des Betriebes sind die Pfandrechte bei der Raiffeisenkasse Scheiblingkirchen sowie die sonstigen Passiven der Bilanz. Da das Alter des AB über 55 Jahre liegt komme § 15a ErbStG zum Tragen, weswegen es hier zu keiner Vorschreibung einer Verkehrsteuer komme.

Das Finanzamt erließ am 23. April 2002 die abweisenden Berufungsvorentscheidungen.

Es wurde beantragt, die Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz vorzulegen und ein Nachtrag zum Übergabsvertrag vom 30. April 2002 beim Finanzamt angezeigt. Dort wurde festgestellt, dass das Einzelunternehmen mit allen Aktiven und Passiven, jedoch ohne weitere Gegenleistung übergeben wurde. Das Liegenschaftsvermögen wurde übergeben gegen Wohnungsgebrauchsrecht, Pflegen und Hegen, Bestattungskosten und volle Kost. Bei dieser Gegenleistung sind Berechtigte daraus beide Übergeber, woraus sich allein schon ergibt, dass sich diese Gegenleistungen auf das Liegenschaftsvermögen beschränken. Die Forderung der Raiffeisenkasse ist eine Passivpost des Einzelunternehmens und damit Bestandteil lediglich der Übergabe des Einzelunternehmens. Die Aufnahme des aushaftenden Betrages erfolgte einerseits, weil damit auch gegenüber der Gläubigerin dokumentiert wurde, dass Schuldner nunmehr die beiden Übernehmer sind und in der Folge um Entlassung der Haftung des Übergebers angesucht werden wird, und überdies zur Absicherung des Übergebers und dass die Übernehmer damit genehmigend zur Kenntnis genommen haben, dass das übergebene Liegenschaftsvermögen für eine Schuld des Einzelunternehmens haftet. Ansonsten wäre der Übergeber verpflichtet gewesen, das Liegenschaftsvermögen lastenfrei zu stellen.

Im Rahmen des zweitinstanzlichen Verfahrens übersendete der Parteienvertreter am 8. Juli 2002 ein Schreiben per Fax, in welchem er die Berufungen zu StNr. yyy betreffend Grunderwerbsteuer von S 3.110,00 und Schenkungssteuer von S 2.620,00 (das betrifft den Bescheid zu 2.)) sowie zu StNr. zzz betreffend Grunderwerbsteuer von S 3.110,00 und Schenkungssteuer von S 640,00 (GB - MB) zurückzog. Darüber hinaus vertrat er weiterhin die Ansicht, dass zwei Verträge vorliegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 GrEStG unterliegt grundsätzlich der entgeltliche Erwerb von Liegenschaften der Grunderwerbsteuer. Bemessungsgrundlage ist die Gegenleistung, das ist das, was der Erwerber aufwendet, um in den Besitz der Liegenschaft zu kommen.

Gemäß § 3 ErbStG gilt als Schenkung iS dieses Gesetzes 1. jede Schenkung im Sinne des bürgerlichen Rechtes, 2. jede andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird. Gemäß § 15a ErbStG bleiben bei Erwerben von Todes wegen und Schenkungen unter Lebenden von Vermögen bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag) steuerfrei, sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Geschenkgeber das 55. Lebensjahr vollendet hat oder wegen körperlicher und geistiger Gebrechen in einem Ausmaß erwerbsunfähig ist, dass er nicht in der Lage ist, seinen Betrieb fortzuführen oder die mit seiner Stellung als Gesellschafter verbundenen Aufgaben oder Verpflichtungen zu erfüllen.

Freigebige Zuwendungen werden oft in die Form entgeltlicher Verträge gekleidet. Im gegenständlichen Fall versprach der Bw. für das Unternehmen samt Betriebsliegenschaft die Passiva des Unternehmens, Wohnungsgebrauchsrecht, Pflegen und Hegen, Bestattungskosten und volle Kost zu übernehmen. Das Vorliegen einer Gegenleistung bedeutet, dass keine "reine" freigebige Zuwendung mehr vorliegt.

Die Berufung strebt eine Aufspaltung der Übergabe in eine Übergabe des Unternehmens mit allen Aktiven und Passiven und in eine Übergabe der Liegenschaft gegen Ausgedinge, Wohnrecht etc. an.

§ 302 ABGB bestimmt, dass ein Inbegriff von mehreren besonderen Sachen, die als eine Sache angesehen und mit einem gemeinschaftlichen Namen bezeichnet wird, eine Gesamtsache ausmacht und als ein Ganzes betrachtet wird. Der Übertragung eines Unternehmens gegen Kaufpreis ist in diesem Zusammenhang besondere Bedeutung zuzumessen. Sind in dieser Gesamtsache ("Unternehmen") jeweils bewegliche und unbewegliche Bestandteile vorhanden, ist das hierauf entfallende Entgelt entsprechend zu trennen und aufzuteilen. Das auf die unbeweglichen Sachen entfallende Entgelt bildet die

Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage (Verwaltungsgerichtshof vom 29. Oktober 1958, Zl. 1954/57, dem ein ähnlich gelagerter Fall zugrunde lag).

Wird mittels einheitlichen Rechtsgeschäftes ein Grundstück und bewegliche Sachen, eben ein Unternehmen versprochen, ist die Gesamtgegenleistung auf Grundstück und bewegliche Sachen aufzuteilen (Stoll, Rentenbesteuerung³, 676ff).

Bei der Aufteilung des Entgelts ist zunächst von Verkehrswerten auszugehen, der als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage (x) in Betracht kommende Teil der Gegenleistung kann mit Hilfe folgender Rechnung ermittelt werden: X ist gleich (Verkehrswert der Gesamtleistung des Erwerbers) mal (Verkehrswert des Grundstückes) dividiert durch (Wert der Gesamtleistung des Verkäufers).

Im gegenständlichen Fall wurde bei der Berechnung von folgendem Konzept ausgegangen:

Der Übergeber übergibt sein ihm allein gehöriges Unternehmen je zur Hälfte und die ihm zur Hälfte gehörige (Betriebs-)Liegenschaft zu je ¼ an Tochter und Schwiegersohn. Als Gegenleistung übernehmen Tochter und Schwiegersohn die Verbindlichkeiten des Betriebes und die Hälfte von Ausgedinge, Wohnrecht etc. Die auf die Liegenschaftshälfte verhältnismäßig entfallende Gegenleistung ist höher als der Einheitswert, weswegen der Vorgang ein rein grunderwerbsteuerpflichtiger ist. Siehe Bescheid 1.).

Die Übergeberin übergibt die ihr zur Hälfte gehörige Liegenschaft zu je ¼ an Tochter und Schwiegersohn. Als Gegenleistung übernehmen Tochter und Schwiegersohn die Hälfte von Ausgedinge, Wohnrecht etc. Die Berechnung ergab eine gemischte Schenkung (Schenkungssteuer und Grunderwerbsteuer, siehe Bescheid 2.)).

1.) AB übergibt an Schwiegersohn (Bw.) und Tochter je zur Hälfte die Aktiva seines Unternehmens und seinen Hälfteanteil an der Liegenschaft:

½ Anteil an der Liegenschaft und Gebäude (10-facher Einheitswert)	S 3,730.000,00
Restliches Anlagevermögen	S 2,518.569,00
Geringwertige Wirtschaftsgüter	S 140.111,00
Finanzanlagen	S 118.000,00
Umlaufvermögen	S 967.825,71
Rechnungsabgrenzungen	S 33.450,00
Verkehrswert der übergebenen Gegenstände	S 7,507.955,71

Aufgliederung der Gegenleistung von Tochter und Schwiegersohn:

½ Wohnrecht	S 66.000,00
-------------	-------------

½ Pflege, Betreuung etc.	S 110.000,00
½ Bestattung	S 25.000,00
½ Verpflegungskosten	S 110.000,00
Übernommene Verbindlichkeiten des Betriebes	
Lieferungen und Leistungen	S S 243.621,74
Sonstige Verbindlichkeiten	S 1,633.101,61
Passive Rechnungsabgrenzungen	S 315.728,00
Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten lt. eingesandter Anfragenbeantwortung vom 10.10.2001	S 2,368.450,00
Rückstellung für Beratung	S 37.400,00
Gesamtgegenleistung der Übernehmer	S 4,909.301,35

Verkehrswert der übergebenen Gegenstände (Teilwert der Aktiva + ½ Liegenschaft 10x EW: S 7,507.955,71) verhält sich zum Verkehrswert der Grundstücke (= 10x ½ EW S 3,730.000,00) wie die Gesamtgegenleistung der Übernehmer (Schuldposten des Unternehmens + ½ Ausgedinge Wohnrecht etc. S 4,909.301,25) zu x.

Im Verhältnis dieser Vermögensteile entfallen auf die übertragene Liegenschaft und Gebäude S 2,438.972,04.

Auf den Erwerb des Bw. entfällt davon die Hälfte, von welchem die Grunderwerbsteuer berechnet wurde.

2.) Dieser Vorgang ist nicht Gegenstand des Berufungsverfahrens, wird aber der Vollständigkeit halber erläutert, GB übergibt an Tochter und Schwiegersohn (Bw.) die ihr gehörige Hälfte der Liegenschaft und erhält dafür ½ Ausgedinge, Wohnrecht etc.

½ Wohnrecht	S 66.000,00
½ Pflege, Betreuung etc.	S 110.000,00
½ Bestattung	S 25.000,00
½ Verpflegungskosten	S 110.000,00
Gegenleistung	S 311.000,00

Von der Gegenleistung entfällt auf den Bw. ½ = S 155.500,00, davon wurde Grunderwerbsteuer berechnet.

¼ Einheitswert der Liegenschaft	S 186.500,00
abzüglich anteilige Gegenleistung	- S 155.500,00
Verbleibender anteiliger Einheitswert	S 31.000,00

Frei gemäß § 14 Abs. 1 Z. 2 ErbStG	- 6.000,00
Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 ErbStG	S 25.000,00 x 8% = S 2.000
Verbleibender anteiliger Einheitswert gemäß § 8 Abs. 4 ErbStG	S 31.00,00 x 2% = S 620

Da im vorliegenden Fall (Übergeber an Schwiegersohn) die Gegenleistung (x) S 1,219.486,02 für den Erwerb der Liegenschaft ausmachte und die Gegenleistung eindeutig höher als der ¼ Einheitswert von S 186.500,00 ist, unterliegt die Betriebsübertragung insoweit der Grunderwerbsteuer. Es gilt der verkehrsteuerrechtliche Grundsatz, dass dann, wenn Leistungen ausgetauscht werden, Entgeltlichkeit vorliegt, hingegen, wenn der Vermögensmehrung beim Erwerber eine Vermögensminderung beim Zuwendenden gegenübersteht, eine freigebige Zuwendung vorliegt.

Im gegenständlichen Fall übergab der Übergeber bewegliche und unbewegliche Sachen und wurde dafür von den Schulden befreit und es wurde ihm ein Ausgedinge, Wohnrecht etc. eingeräumt. Bei ihm liegt jedenfalls keine Vermögensminderung vor. Die Übernehmer bekamen das ganze Unternehmen samt ½ Liegenschaft und versprachen, dafür die Schulden und Ausgedinge, Wohnrecht etc. zu übernehmen. Umgekehrt liegt bei den Übernehmern keine Vermögensmehrung vor. Für die Beurteilung des Vorganges als Schenkung ist kein Platz, da Leistungen ausgetauscht wurden.

Die Privatrechtsordnung räumt dem einzelnen weitestgehend die Möglichkeit ein, seine rechtlichen Beziehungen zur Umwelt nach seinem Willen frei zu gestalten (Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechtes³, Bd I, 69ff). Die Vertragsteile können damit selbst bestimmen, ob sie einen Vertrag entgeltlich oder unentgeltlich abschließen möchten. § 15a ErbStG kommt nur dann zur Anwendung, wenn es sich um eine unentgeltliche Betriebsübergabe handelt. Durch Art. 3 Konjunkturbelebungs-gesetz 2000, BGBl. 2002/68 wurde § 5a NeuFöG eingefügt, mit welchem auch entgeltliche Betriebsübergaben wie die Vorliegende befreit sind. § 5a NeuFöG kann aber erst auf Sachverhalte angewendet werden, die ab 1.Jänner 2002 verwirklicht wurden. Gegenständlicher Sachverhalt wurde bereits 2000 verwirklicht, weswegen § 5a NeuFöG nicht zur Anwendung kommen kann.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass nach dem im Vertrag niedergelegten Parteiwillen der beiden Übergeber und der beiden Übernehmer mit einheitlichem Übergabsvertrag der Betrieb samt Liegenschaft gegen Übernahme von Schuldposten des Betriebes, die teilweise auf der Liegenschaft pfandrechlich sichergestellt sind, Ausgedinge, Kost und Pflege und Begräbniskosten übergeben wurde, was auch nach den objektiven Gegebenheiten als einheitlichen Rechtsgeschäft anzusehen ist (UFS vom 23. August 2005, RV/3645-W/02). 2 Verträge, nämlich Übergabe des Unternehmens mit allen Aktiven und

Passiven und Übergabe der Liegenschaft gegen Einräumung des Ausgedinges, Leistung von Pflege und Kost und Begräbnisosten liegen nicht vor.

Rechnerisch wurde das Begehren des Übernehmers ohnehin im Bescheid des Finanzamtes insoweit berücksichtigt, als beim Vorgang AB – Übernehmer Aktiva des Unternehmens + $\frac{1}{2}$ Liegenschaft den Schuldposten des Betriebes + $\frac{1}{2}$ Ausgedinge, Wohnrecht etc. gegenübergestellt wurden.

Bemerkt wird, dass der Vorgang GB - Übernehmer eine gemischte Schenkung darstellt, nämlich Übergabe von $\frac{1}{2}$ Liegenschaft gegen Übernahme von $\frac{1}{2}$ Ausgedinge, Wohnrecht etc. Die Berufung gegen diese Grunderwerbsteuer- und Schenkungssteuerbescheide wurde zurückgenommen. Die Gegenstandsloserklärung erfolgte mit gleichem Tag.

De facto, rein mathematisch, entspricht der Bescheid dem Vorbringen des Bw. Die Übertragung des Unternehmens und der $\frac{1}{2}$ Liegenschaft ergeben ein rein entgeltliches Rechtsgeschäft, für welches proportional zur Liegenschaft Grunderwerbsteuer festgesetzt wurde.

Der Nachtrag war nicht geeignet eine andere Beurteilung des Sachverhaltes herbeizuführen. Aus all diesen Gründen war der Berufung der Erfolg zu versagen.

Wien, am 17. September 2007