



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 18. Februar 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 10. Jänner 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert. Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Grunderwerbsteuer betragen:

Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Art	Höhe	Art	Höhe
dreifacher Einheitswert	120.564,27 €	Grunderwerbsteuer (3,5 % der Bemessungsgrundlage)	4.219,75 €

Die Abgabe war bereits fällig.

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

Herr Horst Sch. und Herr Harald Sch. haben mit Gesellschaftsvertrag vom 4. Jänner 1995 die Fa. GS. OHG gegründet.

Mit der notariell beglaubigten Vereinbarung vom 26. März 2001 festgestellt, dass Herr Horst Sch. die Gesellschaft mit Wirkung 31. Dezember 2000 gekündigt hat und einvernehmlich aus der Fa. GS. OHG ausscheidet. Herr Harald Sch. stimmte dem zu. Weiters wurde festgehalten, dass Herrn Harald Sch. der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters gemäß § 142 HGB zuwächst und er das Unternehmen als Einzelunternehmen mit dem Firmenwortlaut "Harald Sch." weiterführt. Einvernehmlich wurde abweichend von den Regelungen des Gesellschaftsvertrages unter anderem festgelegt, dass Herr Horst Sch. an die Bank einen Betrag von 1.000.000,00 S bezahlt und von dieser aus der Haftung entlassen wird. Dieser Einzahlungsbetrag werde zwischen den Gesellschaftern als Abgeltung des sich ergebenden "negativen Abfindungsbetrages" innerhalb von 30 Tagen nach Abschluss der Vereinbarung fällig. Herr Horst Sch. hat Herrn Harald Sch. die Einverleibung des Eigentumsrechtes an seinen Hälften an den Liegenschaften in A. (EZ. 19) und L. (EZ. 18) bewilligt, sodass Herrn Harald Sch. nunmehr das Alleineigentum an diesen Liegenschaften zukommt.

Vom vertragserrichtenden Notar wurde am 6. April 2001 die Abgabenerklärung gemäß § 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987 beim Finanzamt Urfahr eingebracht. Darin wurde ausgeführt, dass Herr Horst Sch. die Liegenschaftshälften an Herrn Harald Sch. übereignet hat. Weiters wurde ausgeführt, dass keine Gegenleistung für die Übertragung dieser Liegenschaftsanteile vereinbart wurde.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 26. Juli 2001 wurde zu Az. 14 S 184/01 das Konkursverfahren über das Vermögen des Berufungswerbers eröffnet und Herr Mag. MV zum Masseverwalter bestellt.

Mit Schreiben vom 24. September ersuchte das Finanzamt den Berufungswerber um Übersendung einer Kopie des Gesellschaftsvertrages vom 4. Jänner 1995, Vorlage eines Jahresabschlusses der Fa. GS. OHG zum 31. Dezember 2000. Es wurde um eine

Stellungnahme zur Frage, ob die Liegenschaftsübertragung der Schenkungssteuer unterliegt, ersucht.

Im Schreiben vom 15. Oktober 2001 wurde seitens des einschreitenden Notars auf die Erfassung des Gesellschaftsvertrages vom 4. Jänner 1995 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz hingewiesen. Eine Ablichtung des Jahresabschlusses der Fa. GS. OHG wurde vorgelegt. Es wurde ausgeführt, dass die Übertragung der Gesellschaftsanteile und der Liegenschaftsanteile in der Vereinbarung vom 26. und 27. März 2001 als eine Einheit anzusehen ist, wobei auf Grund der Überschuldung der Gesellschaft die Gesellschaftsanteile des Horst Sch. wertlos seien. Überdies sei er zur Zahlung einer "negativen Abfindung" verpflichtet gewesen. Eine Schenkung liege somit nicht vor.

In der vorgelegten Bilanz zum 31. Dezember 2000 wurden die Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten, einschließlich der Bauten auf fremden Grund mit einem Buchwert von 1.307.223,00 S ausgewiesen. Davon entfielen 1.234.807,00 S auf das Betriebs und Geschäftsgebäude, das sind 30,33 % der gesamten Aktiva (4.070.776,59 S). Das gesamte Anlagevermögen wurde mit 2.819.376,00 S und das gesamte Umlaufvermögen mit 1.161.159,74 S ausgewiesen. Das negative Eigenkapital hat insgesamt 6.208.114,55 S betragen, davon entfielen auf Harald Sch. 3.089.251,08 S und auf Horst Sch. 3.118.863,47 S. Die un versteuerten Rücklagen wurden mit 141.175,00 S, die Rückstellungen mit 241.408,00 S, die Verbindlichkeiten mit 9.674.508,14 S und die Rechnungsabgrenzungen mit 221.800,00 S ausgewiesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid, zugestellt dem Masseverwalter, setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer mit 8.406,07 € fest. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Gegenleistung für den Erwerb Grundstücke aus den übernommenen Passiva der OHG (9.896.308,14 S) und dem Auseinandersetzungsguthaben (1.000.000,00 S) berechnet wurde. Die gesamten übernommenen Aktiva hätten 4.070.776,59 S betragen. Davon seien 30,33 % unbewegliches Vermögen. Von den übernommenen Passiva und dem Auseinandersetzungsguthaben seien 30,33 % auf das unbewegliche Vermögen entfallen, sodass die Bemessungsgrundlage 3.304.850,00 S betrage.

Der Masseverwalter brachte in der gegenständlichen Berufung vor, dass die mit dem angefochtenen Bescheid vorgeschriebene Grunderwerbsteuer bei richtiger rechtlicher Beurteilung als Konkursforderung zu qualifizieren sei und als solche nicht dem Masseverwalter zur Begleichung vorzuschreiben, sondern beim Konkursgericht als Konkursforderung anzumelden sei. Weiters rügte er die Berechnung der Bemessungsgrundlage. Es wäre davon auszugehen, dass ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG 1987 bzw. § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 vorliegt, sodass gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987 die Steuer vom Wert

des Grundstückes zu berechnen wäre, zumal eine Gegenleistung nicht vorhanden ist, nachdem keine Haftungsfreistellung des Veräußerers hinsichtlich der Gesellschaftsschulden erfolgt ist. Schließlich sei die Ermittlung der Gegenleistung unrichtig erfolgt, da der "negative Abfindungsbetrag" in Höhe von 1.000.000,00 S richtigerweise von den übernommenen Passiva der OHG abzuziehen sei, sodass sich die Bemessungsgrundlage entsprechend reduziert. Es wurde beantragt, den angefochtenen Bescheid ersatzlos aufzuheben oder den angefochtenen Bescheid dahingehend abzuändern, dass die Bemessungsgrundlage auf 2.698.250,00 S und damit die Grunderwerbsteuer auf 94.439,00 S herabgesetzt wird.

Das Finanzamt hat der gegenständlichen Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 21. März 2002 teilweise stattgegeben und die Grunderwerbsteuer auf 7.634,57 € herabgesetzt. In der Begründung wurde ausgeführt:

"Das Recht bzw. die Pflicht der Abgabenbehörde, Abgabenansprüche im Festsetzungsverfahren bescheidmäßig geltend zu machen, wird durch eine Konkursöffnung nicht berührt. Erst im Abgabeneinhebungsverfahren entfalten Feststellungen des Konkurs- oder Ausgleichsgerichtes ihre Rechtswirkungen. Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 07.02.1990, 89/13/0085 steht ein Konkurs der bescheidmäßigen Festsetzung des ungekürzten Abgaben-Leistungsgebotes nicht entgegen. Die liquidationslose Übernahme einer OHG durch einen der Gesellschafter bewirkt die Beendigung der Gesellschaft. Der übernehmende Gesellschafter erwirbt daher nicht Anteile an der nicht mehr bestehenden Gesellschaft, sondern Alleineigentum an den bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im Miteigentum der bisherigen Gesellschafter stehenden Grundstücke. Es liegt daher ein unmittelbarer Erwerb vom ausscheidenden Gesellschafter vor. Gem. § 4 Abs 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Vom Wert des Grundstückes ist die Steuer nur dann zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Die (vorhandene) Gegenleistung besteht im gegenständlichen Fall in der Übernahme der betriebl. Passiva in Höhe von ATS 9.674.508,14 und der passiven RAP von ATS 221.800,00. Davon entfallen 30,33% auf die Liegenschaft. Die negative Abfindung stellt keine Gegenleistung dar und mindert auch nicht die betrieblichen Passiva."

Der Masseverwalter brachte einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Die Berufung wurde am 2. April 2002 der zuständigen Geschäftsabteilung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich zur Entscheidung vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes (BGBl I 2002/97) ist mit 1. Jänner 2003 die Zuständigkeit zur Entscheidung über die Berufung an den unabhängigen Finanzsenat übergegangen. Der Referent, dem die Berufung zur Erledigung zugeteilt war ist mit Ende November 2003 in den

Ruhestand getreten. Die Neuzuteilung der Berufung erfolgte am 22. Jänner 2004 an den nunmehr zuständigen Referenten.

Mit der Vertreterin des Finanzamtes wurde im Zuge eines Erörterungsgespräches am 28. September 2004 folgende Niederschrift aufgenommen:

"Seitens des Referenten wurde festgestellt, dass mit Beschluss des Landesgerichtes Steyr vom 29. Oktober 2002, Az. 14 S 184/01 h, das Konkursverfahren über das Vermögen des Berufungswerbers aufgehoben wurde.

1. Das Finanzamt ist von einer liquidationslosen Übernahme der OHG ausgegangen und hat einen Grundstückserwerb so besteuert, wie wenn die OHG Eigentümerin der Liegenschaften Li. gewesen wäre. Nach der Aktenlage (Einheitswertakten des Finanzamtes Steyr) waren jedoch die Gebrüder Harald und Horst Sch. jeweils Hälfteigentümer der Liegenschaften, die Gegenstand der Vereinbarung vom 26. März 2001 waren. Das in der Bilanz zum 31. 12. 2000 ausgewiesene Vermögen an Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Bauten, ... wurde offensichtlich auf Grund der im Jahr 1995 durchgeführten Neugestaltung der bestehenden Fleischerei (vgl. EW-Akt 090-2-0018/2, FA Steyr), welche die OHG durchgeführt hat, in die Bilanz eingestellt. Zivilrechtliche Eigentümer dieses Zuwachses waren jedoch Harald und Horst Sch. (vgl. Arnold/Arnold, § 2 Tz. 14ff).

2. Nach Ansicht des Referenten ist der Besteuerung nicht die liquidationslose Übernahme der OHG (Erwerbsvorgang OHG – Harald Sch.) zu Grunde zu legen. Vielmehr haben zwischen Horst Sch. und Harald Sch. auf Grund der Vereinbarung vom 26. März 2001 Erwerbsvorgänge stattgefunden, die der Besteuerung unterliegen.

3. Gegenleistung für die erworbenen Hälfteanteile:

*a) Geht man davon aus, dass die Gegenleistung nicht ermittelt werden kann, dann ist der dreifache Einheitswert anzusetzen (§ 4 Abs. 2 Z 1 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987). Die Grunderwerbsteuer würde in diesem Fall wie folgt berechnet:
7.339,96 € (EW lt. EW-AZ 51/090-2-0018/2, FA Steyr) + 32.848,13 € (EW lt. EW-AZ 121-2-0019/3, FA Steyr) = 40.188,09 € x 3 = 120.564,27 € (Bemessungsgrundlage)
Grunderwerbsteuer = 3,5 % der Bemessungsgrundlage = 4.219,75 €
(bisher war lt. Berufungsvorentscheidung vom 21. 3. 2002 vorgeschrieben: 7.634,57 €)*

b) Eine andere Variante besteht darin, dass die im Zuge der Vereinbarung von Herrn Harald Sch. übernommenen Passiva (Sch. OHG) teilweise auch Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftshälften waren. Dann wäre folgende Verhältnisrechnung anzustellen:

*Verkehrswert der Liegenschaften (V : Aktiva (A) = Gegenleistung (G) : Passiva (P)
Gegenleistung (G) = V x P/A*

Der Verkehrswert der Liegenschaften wäre durch Verkehrswertschätzung zu ermitteln.

Anhaltspunkt dafür könnten die Liegenschaftsverkäufe mit Kaufvertrag vom 17. 7. 2002

(ErfNr.: 205979/2002) und 4. 12. 2002 (ErfNr.: 219368/2003) sein. Die (gesamten)

Liegenschaften wurden zu Kaufpreisen von 73.927,00 € bzw. 70.000,00 € veräußert. Der Verkehrswert der mit Vereinbarung vom 26. 3. 2001 von Herrn Harald Sch. erworbenen Hälfteanteile an den Liegenschaften Li. würde daher mit 70.000,00 € geschätzt.

Demnach wäre die Gegenleistung (G) wie folgt zu berechnen:

$G = 70.000 \text{ €} \times 719.192,76 \text{ €} (9.896.308,14 \text{ S}) / 289.276,81 \text{ €} (3.980.535,74 \text{ S}) = 174.032,25 \text{ €} (= \text{Gegenleistung})$

Die Grunderwerbsteuer würde daher 6.091,13 € (= 3,5 % der Gegenleistung) betragen (bisher war lt. Berufungsvorentscheidung vom 21. 3. 2002 7.634,57 € vorgeschrieben).

Es wurde vereinbart, dass das Finanzamt nach genauer Durchsicht der bezug habenden Akten eine Stellungnahme abgeben wird."

Dem Berufungswerber wurde die Niederschrift mit Schreiben vom 28. September 2004 zur Kenntnis gebracht. Eine Stellungnahme hat der Berufungswerber nicht abgeben.

Das Finanzamt hat in der Stellungnahme vom 12. Oktober 2004 mitgeteilt, dass eine Gegenleistung für die Übertragung der Hälfteanteile an den Liegenschaften von Herrn Horst Sch. an Herrn Harald Sch. im gegenständlichen Fall nicht ermittelt werden kann. Nach Ansicht des Finanzamtes sei der dreifache Einheitswert der Liegenschaftshälften gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 iVm. § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG 1987) unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet. Nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 unterliegt auch der Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück der Grunderwerbsteuer, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Das Finanzamt ist zunächst von einer liquidationslosen Übernahme der OHG ausgegangen und hat einen Grundstückserwerb so besteuert, wie wenn die OHG Eigentümerin der Liegenschaften Li. gewesen wäre. Nach der Aktenlage (Einheitswertakten des Finanzamtes Steyr) waren jedoch die Gebrüder Harald und Horst Sch. jeweils Hälteeigentümer der Liegenschaften, die Gegenstand der Vereinbarung vom 26. März 2001 waren. Das in der Bilanz zum 31. 12. 2000 ausgewiesene Vermögen an Grundstücken, grundstücksgleichen Rechten und Bauten, ... wurde offensichtlich auf Grund der im Jahr 1995 durchgeführten Neugestaltung der bestehenden Fleischerei (vgl. EW-Akt 090-2-0018/2, FA Steyr), welche die OHG durchgeführt hat, in die Bilanz eingestellt. Zivilrechtliche Eigentümer dieses Zuwachses waren jedoch Harald und Horst Sch. (vgl. *Arnold/Arnold*, § 2 Tz. 14ff). Das Finanzamt hat sich im Ergebnis der Ansicht des Referenten angeschlossen, wonach der Besteuerung nicht die liquidationslose Übernahme der OHG (Erwerbsvorgang OHG – Harald Sch.) zu Grunde zu legen ist. Vielmehr haben zwischen Horst Sch. und Harald Sch. auf Grund der Vereinbarung vom 26. März 2001 Erwerbsvorgänge stattgefunden, die der Besteuerung unterliegen. Auch der Berufungswerber hat diesbezüglich keine weiteren Einwendungen vorgebracht, sodass der der Besteuerung zu Grunde zu legende Sachverhalt als unstrittig anzusehen ist.

Zur Berechnung der Grunderwerbsteuer wurde auf die verschiedenen Möglichkeiten hingewiesen. Gerade bei der gegebenen Sachverhaltskonstellation ist der Ansicht des Finanzamtes, die sich dem Grunde nach auch mit den Berufungsausführungen deckt, beizupflichten, dass die Gegenleistung nicht ermittelt werden kann und daher der dreifache Einheitswert der Liegenschaftshälften gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 iVm. § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 die Bemessungsgrundlage für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer ist. Die

maßgeblichen Einheitswerte waren bei den Liegenschaften Li. zum 1. Jänner 2001 452.000,00 S und 101.000,00 S (Hälfte der Einheitswerte der gesamten Liegenschaften), sodass die Bemessungsgrundlage insgesamt 1.659.000,00 S (120.564,27 €) beträgt. Nach § 7 Z 3 GrEStG 1987 beträgt die Grunderwerbsteuer 3,5 % der Bemessungsgrundlage. Dem Berufungsantrag auf Herabsetzung der Grunderwerbsteuer wird somit entsprochen.

Linz, am 2. November 2004