



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 24. Juni 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20. Mai 2010 hat J, Kommanditist der "PensionX-KG" mit einer Vermögensbeteiligung von 100 % sowie einer Beteiligung am Ergebnis von 50 %, mit Wirkung zum 31. August 2010 seinen Kommanditanteil zur Gänze an den Sohn W (= Berufungswerber, Bw) übertragen. G, Komplementärin der KG (bloße Arbeitsgesellschafterin) und Mutter des Bw, erklärt unter Punkt "Drittens", zum 1. September 2010 aus der Gesellschaft auszuscheiden. Der Bw ist sodann als einzig verbleibender Gesellschafter berechtigt, das Unternehmen ohne Liquidation samt allen Aktiven, sohin auch der im Alleineigentum der KG stehenden Liegenschaften in EZ1 und EZ2, gemäß § 142 UGB zu übernehmen, wodurch die KG erlischt. Für diesen Fall räumt der Bw seinen Eltern das lebenslange, unentgeltliche und grundbücherlich sicherzustellende Wohnungsrecht an der bisherigen Ehewohnung (100 m²) ein. Der Einheitswert beider Liegenschaften beträgt € 205.200. Es wird der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz geltend gemacht.

Das Finanzamt hat daraufhin dem Bw mit Bescheid vom 24. Juni 2010, StrNr, ausgehend vom Wert der Grundstücke (= dreifacher Einheitswert) von € 615.600 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 21.546 vorgeschrieben. In der Begründung wird ausgeführt, die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG könne nicht zuerkannt werden, da die KG die notwendigen Voraussetzungen (zB Alter) nicht erfülle.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, es sei der Freibetrag in Höhe von € 365.000 zu gewähren und ein Steuersatz von nur 2 % heranzuziehen. Mit der Übergabe vom Vater sowie dem Austritt seitens der Mutter aus der KG sei dem Bw ein Übereignungsanspruch über die Liegenschaften der KG iSd § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG entstanden. Mit dem Ausscheiden der Komplementärin liege eine Anteilsanwachsung iSd § 142 UGB vor. Im Fall der Grundstücksübergabe der Eltern an ein Kind ermäßige sich der Steuersatz auf 2 %. Beide Eltern hätten im Zeitpunkt der Übergabe bzw. des Austrittes das 55. Lebensjahr vollendet, weshalb die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG, nach dessen Zweck Betriebsübergaben erleichtert werden sollten, erfüllt seien. Die Grunderwerbsteuer sei daher mit 2 % von der Bemessungsgrundlage € 250.600 (= dreifacher Einheitswert der Liegenschaften abzüglich Freibetrag € 365.000), sohin im Betrag von € 5.012 festzusetzen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG der Übergeber eine natürliche Person sein müsse. Gegenständlicher Grundstückseigentümer sei aber die KG, sodass die Befreiung nicht zutreffe. Auch bei Auflösung der Gesellschaft erfolge die Übergabe durch die KG.

Im Vorlageantrag wird im Wesentlichen vorgebracht, das wirtschaftliche Eigentum am Grundstück sei allein dem zu 100 % beteiligten Vater als Übergeber zuzurechnen gewesen. In wirtschaftlicher Sicht hätten die Eltern dem Sohn (Bw) den Pensionsbetrieb samt zugehörigem Betriebsgrundstück zum Zweck der Betriebsfortführung übergeben. Es seien diesbezüglich zwei Begünstigungen im Grunderwerbsteuergesetz, die exakt dem Zweck der Erleichterung einer solchen Fortführung dienten, vorgesehen, und zwar der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 sowie der ermäßigte Steuersatz nach § 7. Im Hinblick auf das Sachlichkeits- bzw. Gleichbehandlungsgebot lt. Rechtsprechung des VfGH sei es geboten, den Liegenschaftserwerb im Wege der Anteilsanwachsung zwischen Eltern und Kind abgabenrechtlich gleich zu behandeln wie etwa den Erwerb eines Kommanditanteiles samt einem Betriebsgrundstück im Sonderbetriebsvermögen, bei welchem die vorgenannten Begünstigungen zustünden. Es sei daher nicht der Übertragungsweg, auf welche Weise das Betriebsgrundstück übergeben werde, sondern allein das Ziel der Erleichterung von Betriebsübergaben maßgebend für die verfassungsrechtlich gebotene Rechtsanwendung (teleologische Interpretation).

Im Vorhaltschreiben vom 26. Jänner 2011 hat der UFS zunächst seine Rechtsansicht betreffend die Anwendung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG dargelegt sowie zwecks Ermittlung der zutreffenden Bemessungsgrundlage (= "Wert der Gegenleistung" bei Übernahme von Gesamthand Eigentum nach § 142 UGB) um Bekanntgabe folgender Werte, basierend auf den Betriebskennzahlen zum Stichtag 1. September 2010, ersucht:

- Höhe der übernommenen Betriebsschulden
- Wert der Abfindung bzw. so. Leistung an die ausscheidende Gesellschafterin
- bisheriger Wert des Gesellschaftsanteiles des Bw
- Verkehrswert der Liegenschaften
- Gesamtwert aller Aktiva der KG.

Mit Antwortschreiben vom 4. Feber 2011 wurden, unter Vorlage der Bilanz zum 31. August 2010, die übernommenen Betriebsschulden mit € 56.398,24 sowie das Wohnrecht für G lt. Schenkungsmeldung mit € 50,152,86 beziffert, woraus sich der Gesamtwert der Gegenleistung mit € 106.551,10 ergebe. Der Verkehrswert der Liegenschaften (Grundfläche zusammen 1.758 m² x € 250 pro m²) betrage € 439.500 zuzüglich dem Gebäudewert (Teilwert) € 284.600,66, sohin gesamt € 724.100,66. Der Gesamtwert der Aktiva betrage € 752.936,60, woraus sich nach der lt. UFS anzuwendenden Formel ($X = \text{Gesamtgegenleistung} \times \text{Verkehrswert der Liegenschaften} : \text{Gesamtwert der Aktiva}$) die Bemessungsgrundlage mit € 103.849,75 ermittle. Aus verwaltungsökonomischen Gründen werde der Steuervorschreibung ausgehend von diesem Betrag zugestimmt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Verwirklichter Tatbestand:

Nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

- Z. 1 ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
- Z. 2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist; ...

Das Vermögen einer offenen Gesellschaft (OG bzw. vormals OHG) oder einer Kommanditgesellschaft (KG) steht im Gesamthand Eigentum der Gesellschafter. Durch das Ausscheiden eines von (nur) zwei Gesellschaftern aus der OG/OHG oder KG geht das Unternehmen ohne Liquidation mit seinen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter über. Die liquidationslose Übernahme des Unternehmens durch einen der Gesellschafter bewirkt die

Beendigung der Gesellschaft. Das bisherige Gesamthandeigentum an der Gesellschaft wird dadurch Eigentum in der Hand des Übernehmers. Dies führt zu einer Gesamtrechtsnachfolge des Übernehmers im Wege der *Anwachsung*. Dies gilt auch für Liegenschaftseigentum, weshalb es in diesem Fall keines besonderen Übertragungsaktes bedarf. Scheidet sohin aus einer solchen Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz (§ 142 HGB aF), sei es durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das ua. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 u.v.a.). Da hierbei zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüberstehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang iSd GrEStG; da sie sich aufgrund des Gesetzes vollzieht, erfüllt sie den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG, da kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (vgl. VwGH 30.5.1994, 89/16/0019 u.a.).

Nach der ab 1. Jänner 2007 anzuwendenden Bestimmung des § 142 UGB idF des Handelsrechtsänderungsgesetzes, BGBl I 2005/120, erlischt die Gesellschaft, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über. Dieser Übergang des Gesellschaftsvermögens erfüllt wie nach der Vorgängerbestimmung des § 142 HGB den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 230 zu § 1 GrEStG).

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist die Grunderwerbsteuer von der *Gegenleistung* zu errechnen (VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126).

Gegenständlich ist durch das Ausscheiden der Komplementärin G als einer von nur zwei Gesellschaftern aus der "PensionX-KG" (ehemals KEG) zum 1. September 2010 die Gesellschaft beendet worden und das Unternehmen ohne Liquidation mit allen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter, di. der Berufungswerber, übergegangen. Es ist dadurch zu einer Gesamtrechtsnachfolge des Übernehmers im Wege der Anwachsung iSd § 142 UGB gekommen, wie auch im Berufungsvorbringen ausdrücklich eingewendet wird. Im Hinblick auf den Erwerb des Alleineigentums an den der KG zugehörigen Liegenschaften EZ1 und EZ2 wird dadurch nach obiger Judikatur der Tatbestand nach **§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987** erfüllt.

Diesfalls ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der - anteilig auf die Grundstücke entfallenden - **Gegenleistung** zu berechnen (VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126), das ist der Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesell-

schaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters (VwGH 19.1.1994, 93/16/0139).

2.) Freibetrag nach **§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987**:

Nach dieser Bestimmung sind **unentgeltliche** Erwerbe von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (mit Grundstücken im *Sonderbetriebsvermögen*) nach dort näher bezeichneten Voraussetzungen steuerlich begünstigt.

Nachdem – wie oben dargelegt - im Falle der Anwachsung (§ 142 UGB) von einer auf die Grundstücke entfallenden Gegenleistung auszugehen ist, kommt der begehrte Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG schon deshalb nicht in Betracht, weil diese Begünstigungsbestimmung nur bei "unentgeltlichen Erwerben" zur Anwendung gelangt.

Zudem wird in den Gesetzesmaterialien zum SchenkMG BGBl I 2008/85 (RV, 549 BlgNr 23. GP) zu § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ausgeführt:

*"Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, erfüllt keinen dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Tatbestand. Für gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragene Grundstücke, die von einem Mitunternehmer der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), steht der Freibetrag zu. **Wenn es infolge der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles zu einer Auflösung der Gesellschaft und dadurch zum Übergang von Grundstücken gemäß § 142 UGB auf den nunmehrigen Einzelunternehmer kommt, steht der Freibetrag nicht zu, weil auch schon bisher dafür ein Freibetrag nicht vorgesehen war**"*

(vgl. dazu auch in *Fellner*, aaO, Rz 43 zu § 3).

Die Gewährung des begehrten Freibetrages kommt daher gegenständlich nicht in Betracht.

Die Beurteilung, inwieweit hiebei in Ansehung offenkundig verschieden gelagerter Sachverhalte dennoch – wie der Bw vermeint – das verfassungsmäßige Gleichbehandlungsgebot allenfalls verletzt wird oder nicht, fielen allein in die Kompetenz des Verfassungsgerichtshofes.

3.) Steuersatz:

Die KG als Eigentümerin der beiden Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, dh. der Erwerb der Liegenschaften durch den Bw im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte – entgegen dessen Dafürhalten – nicht von den Eltern, sondern vielmehr von Seiten der KG als eigenständiger Rechtsträger.

Aus diesem Grund kann der ermäßigte Steuersatz von 2 % gem. § 7 Z 1 GrEStG, beschränkt auf Grunderwerbe zwischen bestimmten nahen Angehörigen, gegenständlich nicht zur Anwendung gelangen.

4.) Bemessungsgrundlage:

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

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2008/85 (anzuwenden ab 27. Juni 2008) ist die Steuer vom Wert des Grundstückes (= dreifacher Einheitswert) zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder *die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes*.

Wie oben (unter 1.) dargelegt, ist bei Übernahme des Gesamthand Eigentums (§ 142 UGB) die Grunderwerbsteuer grundsätzlich ausgehend vom *Wert der Gegenleistung* vorzuschreiben. Es ist dabei – wie etwa die Berechnungsdarstellung im VwGH-Erkenntnis vom 23.2.1989, 88/16/0105, aufzeigt – die Gesamtgegenleistung (= übernommene Betriebsschulden + Abfindung bzw. sonstige Leistungen an den ausscheidenden Gesellschafter + bisheriger Wert des Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters) im Verhältnis des Grundstückes zu den sonstigen Aktiva prozentuell auf das Grundstück entfallend zu besteuern. Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich nach folgender Formel:

$X = \text{Gesamtwert der Gegenleistung mal Verkehrswert des unbeweglichen Vermögens durch die Summe der Aktiva der KG.}$

Anhand ua. der eigenen Angaben, der übermittelten Bilanz zum Stichtag 31. August 2010 sowie dem unter "www.bmf.gv.at" zur Verfügung stehenden Programm zur Berechnung von "Renten und wiederkehrenden Nutzungen und Leistungen" ermittelten Wohnrecht der Mutter (als Teil einer Verbindungsrente, ausgehend vom geltenden Richtwert von € 5,99 pro m², bei einer Nutzfläche der Wohnung von 100 m², siehe beiliegendes Berechnungsblatt) ergeben sich die jeweiligen Werte wie folgt:

- Abfindung an die ausscheidende Gesellschafterin (Wohnrecht): € 59.747,43
- übernommene Schulden (Passiva abzüglich Kapitalkonten): € 69.849,71
- bisheriger Wert des Anteiles des Bw (Kapital des Kommanditisten): € 249.999,13

In Summe ergibt sich hieraus die Gesamtgegenleistung mit € 379.596,27.

Der Verkehrswert der Liegenschaften (Grund und Boden + Gebäude) beträgt € 724.100,66, die Summe aller Aktiva unter Berücksichtigung der Liegenschaften mit dem Verkehrswert € 754.397,40. Hieraus errechnet sich die auf die erworbenen Liegenschaften entfallende

Gegenleistung (X) – entgegen der vom Bw vorgenommenen Berechnung - nach obiger Formel wie folgt:

Gesamtgegenleistung € 379.596,27 x Verkehrswert der Liegenschaften € 724.100,66 : Summe der Aktiva der KG € 754.397,40 = **€ 364.351,61.**

Da allerdings der – anhand zutreffender Werte – ermittelte Wert der Gegenleistung *geringer* ist als der Wert der Grundstücke, di. der dreifache Einheitswert, ist aber die Grunderwerbsteuer dennoch gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 wiederum vom dreifachen Einheitswert in Höhe von € 615.600 zu bemessen. Die Festsetzung durch das Finanzamt mit 3,5 % vom dreifachen Einheitswert, sohin im Betrag von € 21.546, ist daher völlig zu Recht erfolgt.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage konnte daher der Berufung kein Erfolg beschieden sein und war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Wohnrecht der G)

Innsbruck, am 23. Februar 2011