



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KS, Adr, vertreten durch Dr. Mayer GesmbH, Steuerberatungskanzlei, 4020 Linz, Kudlichstraße 43, vom 14. Mai 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vom 25. April 2002 im fortgesetzten Verfahren betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage	2,747.295,00 S	Grunderwerbsteuer	3.993,07 €
---------------------	----------------	-------------------	------------

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, = Bw, hat mit ihrer Mutter eine Gastwirtschaft in Form einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GesbR) geführt, an der sie zur Hälfte beteiligt gewesen ist. Am 21. Dezember 2000 hat die Mutter ihren Unternehmensanteil, sowie die Liegenschaft samt Gebäude in dem die Gastwirtschaft betrieben wurde, gegen Einräumung eines Wohnungs- und Versorgungsrechtes übergeben. Zudem hat die Bw die Haftung für alle Verbindlichkeiten des Unternehmens übernommen.

Für diesen Rechtsvorgang hat das Finanzamt Grunderwerbsteuer (GrESt) von der Gegenleistung, welche sich aus den kapitalisierten Rechten und der Hälfte der Betriebsschulden in Höhe von 7,188.231,00 S zusammensetzte, vorgeschrieben.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung hat die Bw begehrt, die Gegenleistung unter Berücksichtigung des (bekannt gegebenen negativen) Kapitalkontos der Bw zu ermitteln. Im Vorlageantrag führt die Bw weiter aus, dass die Gegenleistung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln sei. Deshalb seien die Betriebsschulden lediglich entsprechend der Haftung nach dem Innenverhältnis anzusetzen. Die Haftung im Innenverhältnis richte sich aber im vorliegenden Fall nach dem Stand der Kapitalkonten der Gesellschafter.

Daraufhin hat der UFS am 14. März 2005 die Bw aufgefordert, die Regelung des Innenverhältnisses nachzuweisen. Hiezu hat die Bw sodann im ergänzenden Schreiben vom 15. März 2005 angemerkt, dass ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag nicht existiere. Die Haftung im Innenverhältnis richte sich aber im vorliegenden Fall nach dem Stand der Kapitalkonten der Gesellschafter.

Am 31. Mai 2005 hat der Unabhängige Finanzsenat (UFS) unter der GZ RV/2123-L/02 eine teilweise stattgebende Berufungsentscheidung erlassen, mit der lediglich 22,64 % der Betriebsschulden als Gegenleistung angesetzt wurden.

Hinsichtlich Verfahrensablauf und Sachverhalt im Detail wird auf die dortige Begründung verwiesen.

Das Finanzamt hat gegen diese Berufungsentscheidung Amtsbeschwerde erhoben, woraufhin der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit Erkenntnis vom 28. Februar 2007 unter Zl. 2005/16/0193 die Berufungsentscheidung infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben hat.

In seinen Entscheidungsgründen führt der Gerichtshof aus, die Beweiswürdigung der belangten Behörde, es sei zwischen der Bw und ihrer Mutter eine (gesellschaftsvertragliche) Vereinbarung dahin abgeschlossen worden, dass sich die Haftung für Schulden der GesbR im Innenverhältnis nach dem Verhältnis der Kapitalkonten richte, sei nicht schlüssig. Weder in der Berufung noch im Vorlageantrag oder im Schreiben vom 15. März 2005 sei eine konkrete Vereinbarung genannt, nach der der Stand der Kapitalkonten die Grundlage für die Begleichung der Verbindlichkeiten der Gesellschaft im Innenverhältnis sein solle. Die Bw sei offenbar von einer irrigen rechtlichen Vorstellung ausgegangen, welche nur das dispositive Außenverhältnis regle. Darin habe die belangte Behörde zu Unrecht das Vorbringen einer Vereinbarung über die Haftungsquoten gesehen.

Sodann hat der UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz zwecks Fortsetzung des Verfahrens am 11. Februar 2008 die Bw neuerlich aufgefordert, ihr Berufungsvorbringen, insbesondere die gesellschaftsvertragliche Vereinbarung, mit der von der gesetzlichen Haftungsregelung abweichende Haftquoten für Schulden im Innenverhältnis nach dem Verhältnis der Kapitalkonten vereinbart waren, in geeigneter Form nachzuweisen.

Daraufhin hat die Bw mit Schreiben vom 9. Mai 2008 wie folgt ergänzend vorgebracht:

Frau KS hat im Zuge der Einantwortung den Anteil an der GesbR von ihrem verstorbenen Vater im Jahr 1977 übernommen. Im Zuge der Übernahme des Gesellschaftsanteils haben Frau KS und ihre zwischenzeitig verstorbene Mutter, Frau EP, die zweite Gesellschafterin an der GesbR, die Vereinbarung abgeschlossen, dass sich die Haftung für die Schulden der GesbR im Innenverhältnis nach dem Verhältnis der Kapitalkonten richtet. Diese Vereinbarung wurde deswegen getroffen, weil Frau KS vereinbarungsgemäß höhere Privatentnahmen (sowohl Geld als auch Waren) zur Abdeckung des Lebensunterhaltes ihrer Familie tätigen konnte. Da Frau EP für Schulden die aus den höheren Privatentnahmen von Frau KS resultierten jedoch keine Haftung übernehmen wollte, wurde zwischen den beiden Gesellschafterinnen – wenn auch nur mündlich – diese Vereinbarung getroffen. Dass über diese Vereinbarung keine schriftlichen Verträge existieren, wurde dem UFS bereits mit Schreiben vom 15. März 2005 mitgeteilt.

Zum Beweis wird die Einvernahme von Herrn OM beantragt, welcher seit Beginn der Übernahme des steuerlichen Mandats unter anderem für die GesbR mit Anfang 2000 bis zu seinem pensionsbedingten Ausscheiden im Jahr 2007 in Kontakt mit der zwischenzeitig verstorbenen Frau EP war. Im Zuge von Betreuungsgesprächen wurde Herr OM von der mündlich getroffenen Haftungsregel in Kenntnis gesetzt.

Die Tatsache, dass die negativen Kapitalkontenstände historisch gewachsen sind, ergibt sich aus den Jahresabschlüssen. Zum Beweis wird die Kapitalkontenentwicklung der Jahre 1984 bis 1988 und 1996 bis 1999 vorgelegt.

Die Kriterien der Angehörigenjudikatur sind im Bereich der Grunderwerbsteuer nicht anwendbar, weil für Zwecke der GrEST der Begriff der Gegenleistung im wirtschaftlichen Sinne maßgebend ist. Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Zur Gegenleistung zählen nur Leistungen, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, dieses also unmittelbar oder mittelbar vermehren.

Nicht zuletzt hat der BFH in seinem Urteil vom 25. Oktober 1995, BGH II-R-45/92 ausgesprochen, dass die im Einkommensteuerrecht anerkannten Grundsätze des so genannten Fremdvergleiches auf die Ermittlung der durch einen erbschaftssteuerpflichtigen Erwerb eingetretenen Bereicherung nicht übertragen werden können.

Desgleichen spielt im Bereich der GrEST keine Rolle, ob eine Vereinbarung nach ESt-rechtlichen Gesichtspunkten fremdüblich abgeschlossen ist. Für die Festsetzung der GrEST Bemessung kommt es ausschließlich auf den wirtschaftlichen Wert an, den der Käufer des Grundstückes zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält. Es sind daher jene Leistungen aus wirtschaftlicher Sicht zu ermitteln, die sich im Vermögen des Verkäufers auswirken, dieses

also unmittelbar oder mittelbar vermehren. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise schließt jedoch die formelle Betrachtungsweise, auf welcher die einkommensteuerliche Beurteilung der Fremdüblichkeit ausschließlich beruht, zur Gänze aus. Es ist daher auch eine nicht dokumentierte Vereinbarung zwischen Familienangehörigen zum Zwecke der Festsetzung der GrESt Bemessungsgrundlage aufgrund des wirtschaftlichen Maßstabes zu berücksichtigen.

Der als Zeuge genannte OM, welcher jahrelang die Abschlüsse der GesbR erstellt hatte, erklärt telefonisch hinsichtlich der strittigen Vereinbarung, dass letztere von den Gesellschafterinnen gelebt worden sei, indem großer Wert auf eine genaue Trennung von Eigenverbrauch und Entnahmen gelegt worden sei. Alle Erklärungen dem Finanzamt gegenüber seien unter Beachtung dieser Vereinbarung erstellt worden. Die Vereinbarung sei im Zusammenhang mit einem privaten Hausbau der Bw getroffen worden und auch, um erbrechtliche Ansprüche der Schwester der Bw zu schützen. Allerdings sei nunmehr alles auf dem Tisch und er könne nichts Neues mehr zu diesem Fall beitragen.

Zuletzt bekräftigt die Bw mit Schreiben vom 24. November 2009 ihr Vorbringen noch in der Weise:

Im Hinblick auf die Frage, ob eine Vereinbarung zwischen mir und meiner zwischenzeitig verstorbenen Mutter hinsichtlich der Haftung für die Schulden der GesbR getroffen wurde, bestätige ich, dass eine solche im Jahr 1977, als ich im Zuge der Einantwortung den Anteil an der GesbR von meinem verstorbenen Vater übernommen habe, getroffen wurde. Dabei habe ich mit meiner Mutter vereinbart, dass sich die Haftung für die Schulden der GesbR nach dem Verhältnis der Kapitalkonten richtet. Wir haben diese Vereinbarung deswegen getroffen, da ich wesentlich höhere Privatentnahmen als meine Mutter im Hinblick auf den Lebensunterhalt meiner Familie tätigen sollte. Ich hatte damals bereits zwei Kinder und es war der Wohnungsbau geplant. Es war zwischen mir und meiner Mutter klar ausgesprochen dass im Fall der Auflösung der GesbR die Schulden der GesbR von mir – abweichend vom Beteiligungsverhältnis – entsprechend den aus den unterschiedlichen Entnahmen resultierenden negativen Kapitalkonten zu übernehmen wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkt im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Frage, in welchem Ausmaß hinsichtlich der Übergabe vom 21. Dezember 2000 die Betriebsschulden in die Grest-pflichtige Gegenleistung einzubeziehen sind.

Gemäß dem § 5 GrEStG ist Gegenleistung jede nur denkbare Leistung, die als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird oder die der Veräußerer als Entgelt

für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

In der Gegenleistung soll der Wert zum Ausdruck kommen, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat. Bei Erwerbsvorgängen zwischen Miteigentümern werden die bedungenen Leistungen zum Teil im eigenen Interesse, zum Teil im Interesse des Miteigentümers erbracht; Gegenleistung ist nur das, was dem Veräußerer zugute kommt.

Zur Gegenleistung gehört demnach auch die Übernahme von Schulden durch den Käufer, die sich im Vermögen des Verkäufers zu dessen Gunsten auswirkt. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, das heißt, die Schuldübernahme ist dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, wenn sich der Übernehmer vertraglich verpflichtet hat, den Übergeber bezüglich dieser Verbindlichkeit schad- und klaglos zu halten.

Der Vermögensvorteil für den Verkäufer liegt in diesem Falle darin, dass er durch die Schuldübernahme wirtschaftlich entlastet wird. Der Übergeber bleibt zwar seinem Gläubiger gegenüber Schuldner, wird wirtschaftlich aber durch die Verpflichtung des Übernehmers befreit, weil ihm dieser dafür haftet, dass ihn der Gläubiger nicht in Anspruch nimmt.

Der VwGH hat in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 28. Februar 2007 grundsätzlich ausgeführt:

Die Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts haften für Gesellschaftsverbindlichkeiten anteilig, also nach dem Verhältnis ihrer Beteiligung am Hauptstamm; betreibt die Gesellschaft ein Handelsgewerbe in der Rechtsform einer GesbR oder sind die Gesellschafter aus anderen Gründen Kaufleute, haften sie solidarisch.

Im vorliegenden Übergabsvertrag wurde festgehalten, dass die Mitbeteiligte und ihre Mutter am Unternehmen und damit an der Gesellschaft je zur Hälfte beteiligt waren. Dies würde im Sinne des eben Ausgeführten den Gesellschaftsgläubigern gegenüber zu einer zumindest gleichteiligen Haftung für Gesellschafts- bzw. Unternehmensschulden führen.

Abweichend von dieser gesetzlichen Haftungsregel gegenüber Dritten hat die belangte Behörde eine Haftung im Innenverhältnis nach der jeweiligen Höhe der Kapitalkonten angenommen und begründete dies mit einer entsprechenden Vereinbarung.

Im Folgenden kommt der VwGH zu dem Schluss, dass der UFS aufgrund einer unschlüssigen Beweiswürdigung eine solche Vereinbarung zu Unrecht angenommen hat.

Die Mitbeteiligte ging bei ihrem Vorbringen, wonach sich die Haftung im Innenverhältnis nach dem Stand der Kapitalkonten der Gesellschafter richte, offenbar von der rechtlichen Vorstellung aus, dass alleine der Stand der Kapitalkonten eine solche Verteilung ergebe. Eine solche Verteilung sehen die Bestimmungen über die GesbR aber nicht vor; die dargestellte dispositive Gesetzeslage regelt nur das Außenverhältnis.

Die belangte Behörde hingegen sah in diesen Behauptungen der Mitbeteiligten offenbar das Vorbringen einer Vereinbarung über die Haftungsquoten. Ein solches wurde jedoch im Sinne des vorhin Gesagten nicht erstattet.

Es ist unstrittig, dass jedenfalls keine entscheidungsrelevante, schriftliche Vereinbarung über die Haftung im Innenverhältnis existiert. Allerdings hat die Bw nunmehr im fortgesetzten Verfahren das Bestehen einer gesellschaftsrechtlichen, mündlichen Vereinbarung behauptet.

Die Bw führt in ihren Ergänzungsschreiben vom 19. Mai 2008 und 24. November 2009 an, dass bereits im Zuge der Übernahme des Gesellschaftsanteils nach dem Tod des Vaters im Jahr 1977 die Bw und ihre zwischenzeitig verstorbene Mutter, die zweite Gesellschafterin an der GesbR, die Vereinbarung abgeschlossen haben, dass sich die Haftung für die Schulden der GesbR im Innenverhältnis nach dem Verhältnis der Kapitalkonten richtet.

Die Bw hat hiemit das vom VwGH als fehlend erachtete Vorbringen ergänzt. Des Weiteren konnte die Bw dieses Vorbringen auch mittels der angebotenen Beweise glaubhaft machen, indem die Bw ihr Vorbringen durch eine dahingehende, schriftliche Erklärung untermauert hat. Weiters hat auch der Zeuge bestätigt, dass bei seiner steuerlichen Beratungstätigkeit jederzeit offensichtlich wurde, dass die Bw für die sich aus ihren höheren Entnahmen aus dem Unternehmen ergebenden Betriebsschulden, auch zu haften habe und zwar nach dem Verhältnis der Kapitalkonten.

Nicht zuletzt legen die Erfahrungen des täglichen Lebens nahe, dass trotz des verwandtschaftlichen Verhältnisses eine einseitige Belastung des Unternehmens mit Schulden durch private Ausgaben einer Gesellschafterin nicht ohne Konsequenzen hingenommen werden. Es hat sich nach ergänzenden Erhebungen und Einsichtnahme in den Bilanzakt der GesbR als richtig erwiesen, dass die Bw laufend wesentlich höhere Privatentnahmen und einen höheren Eigenverbrauch getätigt hat. Im gegenständlichen Fall sollte deshalb nach dem Willen der Beteiligten die Bw die überwiegend von ihr selbst verursachten Schulden auch selbst bezahlen. Diese Argumentation hat die Bw seit Beginn des Verfahrens in ihrem Kern beibehalten und zahlenmäßig untermauert, was für sie spricht.

Bei einer Gesamtschau der Sach- und Beweislage unter gleichzeitiger Bedachtnahme auf die Erfahrungen des täglichen Lebens wurde somit nach Ansicht des UFS eine Vereinbarung im Sinne der Ausführungen des VwGH ausreichend glaubhaft gemacht. Der VwGH hat jedoch nicht ausgesprochen, dass eine derartige Vereinbarung für den Fall ihres Vorliegens nicht zulässig oder unbeachtlich sei.

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist nämlich im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen.

Mit der bereits im Jahr 1977 getroffenen Vereinbarung hat sich die Bw bereits damals verpflichtet, für von ihr verursachten Schulden aufzukommen, sodass für die Übergeberin im konkreten Fall nunmehr bei Übergabe des Unternehmensanteiles kein diesbezüglicher Vermögensvorteil mehr entstanden ist. Die Schuldübernahme im maßgeblichen Zeitpunkt des Übergabsvertrages im Jahr 2000 entlastet wirtschaftlich gesehen die Übergeberin nicht, weil nach der bestehenden Vereinbarung im Innenverhältnis die Schuldentragung zum Großteil ohnedies durch die Bw zu erfolgen hatte. Auch wenn nach dem Wortlaut des Punkt Fünftens des Übergabsvertrages die Bw die Haftung für alle Verbindlichkeiten des übergebenen Unternehmens übernommen hat, wird die Übergeberin dadurch wirtschaftlich gesehen nicht in vollem Ausmaß von einer Zahlungspflicht befreit, weil sich die Bw intern bereits im Jahr 1977 dazu verpflichtet hat, dafür zu sorgen, dass Gläubiger die Übergeberin nicht in Anspruch nehmen. Die vertragliche Haftungsübernahme hatte daher keine Aussagekraft über die Höhe der Gegenleistung in GrESt-rechtlicher Hinsicht. Nach den Vorstellungen der Parteien wurde eben im Vergleich zum Verkehrswert des übergebenen Grundstücks lediglich eine geringe Gegenleistung vereinbart, sodass allenfalls ein gemischter Vertrag mit einem unentgeltlichen Anteil geschlossen wurde.

Entsprechend ihrem Vorbringen hat daher die Bw nach dem Verhältnis der Kapitalkonten einen Anteil von 22,64 % der Betriebsschulden zur Zahlung übernommen. Die Gesamtgegenleistung, welche die Bw versprochen hat, beträgt daher:

22,64 % der Betriebsschulden	3,254.831,00 S
Wohnungsrecht	180.000,00 S
Versorgungsrente	58.320,00 S
	<hr/>
	3,493.151,00 S

Von dieser Gesamtgegenleistung entfallen 96,87 % auf das Liegenschaftsvermögen und entsteht daher die GrESt-Pflicht grundsätzlich hinsichtlich einer Gegenleistung von 3,383.815,30 S.

Unter Bedachtnahme auf § 4 Abs. 2 iVm. 6 Abs. 1 lit. a GrEStG ergibt sich sodann eine Bemessungsgrundlage von 2,747.295,00 S.

Davon 2 % GrESt ergibt einen Betrag von 54.945,90 S das sind umgerechnet 3.993,07 €.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Linz, am 26. November 2009