



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 28. März 2013 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v. H. von € 29.100, sohin im Betrag von € 582, festgesetzt.

### **Entscheidungsgründe**

In dem am 4. Juni 2012 zwischen I, geb. 1949, und dessen Sohn M (= Berufungswerber, Bw) abgeschlossenen Übergabsvertrag wird zunächst festgehalten: I ist Kommanditist und der Bw Komplementär der "X-KG"; im Sonderbetriebsvermögen des I befindet sich die laut Grundbuch in seinem Alleineigentum stehende Liegenschaft in EZ1, auf welcher die KG laut Firmenbuch ein Fremdenheim (Ausübung des Hotel- und Gaststättengewerbes) betreibt. Im Folgenden (Punkt I.) übergibt I seinem Sohn a) den Kommanditanteil an der Fa. X-KG und b) sein Sonderbetriebsvermögen (Liegenschaft). Unter Vertragspunkt II. wird "als Gegenleistung für die Übergabe gemäß Punkt I." die Zahlung einer Leibrente in Höhe von monatlich € 1.530 an den Vater vereinbart. Die Übergabe ist bereits zum 31. Dezember 2011 in allen bestehenden Rechten und Lasten erfolgt. Hinsichtlich der Übergabe des KG-Anteiles erfolgt dessen Anwachsung, die X-KG wird somit zur Einzelfirma. Dieser Anteil geht mit allen Rechten und Lasten über (Punkt V.) Sämtliche mit der Vertragserrichtung und -durchführung verbundenen Kosten und Abgaben trägt der Übernehmer.

Der zuletzt zum 1. Jänner 2004 festgestellte Einheitswert der EZ1 (Geschäftsgrundstück) beträgt erhöht € 119.200. Der Kapitalwert (Barwert) der Leibrente wurde mit € 245.425,43 ermittelt.

Mit Schreiben vom 19. März 2013 wurde der Verkehrswert der Liegenschaft mit € 700.000 mitgeteilt sowie eine "Feststellung der Teilwerte zum Übergabstichtag 1. Jänner 2012" für den Betrieb der X-KG wie folgt übermittelt:

<b>Besitzposten</b>	<b>Euro</b>	<b>Schuldposten</b>	<b>Euro</b>
Grundvermögen	357.600,00	Rückstellungen	5.600,00
Anlagevermögen	71.851,95	Bankverbindlichkeiten	77.323,79
Vorräte	756,74	Anzahlungen	9.970,00
Lieferforderungen	4.686,80	Lieferantenverbindl.	1.205,48
Sonst. Forderungen	7.335,90	Sonstige Verbindl.	6.053,90
Kassa	4.298,66	EW	<u>346.957,92</u>
ARA	<u>581,04</u>		
Summe	447.111,09	Summe	447.111,09

EW = Gesamtwert des Betriebes (Unterschied zw. Besitz- und Schuldposten); Höhe der Beteiligung: I 90 %, Bw 10 %.

Das Finanzamt hat daraufhin (laut Vermerk zur Berechnung) die Gegenleistungen (Leibrente € 245.425, Passiva € 100.153,17) dem dreifachen Einheitswert gegenübergestellt und dem Bw mit Bescheid vom 28. März 2013, StrNr, ausgehend vom dreifachen Einheitswert der übergebenen Liegenschaft von € 357.600 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 12.516 vorgeschrieben. Begründend wird ausgeführt, dass bei der Anwachsung grundsätzlich keine Unentgeltlichkeit für den Liegenschaftserwerb vorhanden sei. Der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG komme daher nicht in Betracht.

In der dagegen erhobenen Berufung wird eingewendet, wie unter Vertragspunkt V. angeführt beziehe sich die Anwachsung auf den KG-Anteil, das Grundstück befinde sich im Alleineigentum des Kommanditisten I. Für gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragene Grundstücke, die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden (Sonderbetriebsvermögen), stehe der Freibetrag (gemeint nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG) zu. Überdies wäre bei dem Grunderwerb zwischen Vater und Sohn der ermäßigte Steuersatz von 2 % anzuwenden. Nach Berücksichtigung des Freibetrages verbleibe eine Bemessungsgrundlage von € Null.

Die Berufung wurde dem UFS direkt, ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung, zur Entscheidung vorgelegt.

In einem gesonderten Schreiben vom 27. Mai 2013 wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt und im Weiteren das Berufungsvorbringen wiederholt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte (zB Übergabsverträge), die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach Z 2 dieser Bestimmung unterliegt der Grunderwerbsteuer auch der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Die Steuer ist gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes (di. der dreifache Einheitswert, § 6 GrEStG) zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

#### **1.)** Liegt gegenständlich eine Anwachsung vor ?

Das Vermögen einer offenen Gesellschaft (OG bzw. vormals OHG) oder einer Kommanditgesellschaft (KG) steht im Gesamthandeigentum 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 Gesamthand-eigentum 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. 229 zu § 1 GrEStG).

Im Gegenstandsfalle wurde entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes keine Anwachsung und damit kein Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG in obigem Sinne deshalb verwirklicht, weil das – einzig vorhandene – Grundstück EZ1 im grundbücherlichen Alleineigentum des Kommanditisten und Übergebers I steht und damit kein Gesamthandeigentum der KG darstellt, welches etwa im Wege der Universalsukzession vom Rechtsträger KG auf den Bw übergegangen wäre. Es handelt sich dabei vielmehr um Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters I, welches er der KG zwecks Betrieb des Fremdenheimes zur Nutzung überlassen hat.

## **2.) Verwirklichter Tatbestand:**

Mit Vertrag vom 4. Juni 2012 hat der Vater dem Sohn/Bw seinen Mitunternehmeranteil (KG-Anteil) mit allen Rechten und Lasten sowie die im Sonderbetriebsvermögen befindliche Liegenschaft, auf welcher das Fremdenheim errichtet ist und der Hotelbetrieb (Gewerbebetrieb) ausgeübt wird, übergeben. Als Gegenleistung für diese "Übergabe gem. Punkt I." wurde die Erbringung der Leibrente vereinbart.

Aufgrund des unmittelbaren zeitlichen (selber Übergabstichtag), sachlichen und auch persönlichen Zusammenhanges sowie dem offenkundigen Gesamtzweck (Übergabe des Unternehmens zwecks Fortführung durch den Bw nunmehr als Einzelunternehmer) ist von einem einheitlichen Rechtsgeschäft auszugehen (vgl. VwGH 16.10.2003, 2003/16/0126). Im Umfang des Grundstückserwerbes wurde insoweit ein Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG verwirklicht.

## **3.) Bemessung:**

Wenn zusammen mit einem Grundstück selbständige bewegliche Sachen übergeben werden, ist eine Aufteilung der Gegenleistung vorzunehmen, wobei die Grundstücke und die beweglichen Sachen mit dem Verkehrswert zu bewerten sind (vgl. *Arnold*, Kommentar zum GrEStG, Tzn. 53 und 60 zu § 5). Wird ein Unternehmen übertragen, ist zur Schaffung einer

vergleichbaren Grundlage für die Aufteilung der Gegenleistung auf Betriebsgrundstücke und bewegliche Wirtschaftsgüter vom Teilwert (§ 12 BewG) auszugehen (VwGH 23.2.1989, 88/16/0105). Bei der Veräußerung eines Unternehmens besteht der Gesamtpreis aus dem Kaufpreis, den sonstigen Leistungen des Übernehmers und den zur Zahlung übernommenen Verbindlichkeiten des Unternehmens (vgl. *Arnold aaO*, Tz. 66 zu § 5). Es ist sohin die gesamte vereinbarte Gegenleistung proportional nach den Verkehrswerten (Teilwert) des erworbenen Vermögens aufzuteilen (siehe zu vor: *Proksch* in *ÖStZ* 2010/807, S. 416).

Im Ergebnis ist somit zunächst nach Verkehrswert/Teilwert der verhältnismäßige Anteil des Grundstückes am erworbenen Gesamtvermögen, unter Zugrundelegung der eigenen Angaben seitens des Bw bei der Beteiligung des Übergebers an der KG von 90 %, wie folgt zu ermitteln:

Verkehrswert Liegenschaft	€ 700.000,00	<b>89,68 %</b>
TW übrige Aktiva € 89.511,09, davon 90 %	<u>€ 80.559,98</u>	<u>10,32 %</u>
gesamt erworbenes Vermögen	€ 780.559,98	100 %

Die Grunderwerbsteuer ist ausgehend von diesem prozentuell auf das Grundstück entfallenden Anteil von der ermittelten Gesamtgegenleistung zu bemessen, die sich wie folgt errechnet:

Gegenleistungen:	Euro
Barwert Leibrente	245.425,43
übernommene Passiva € 100.153,17, 90 %	<u>90.137,85</u>
gesamte Gegenleistung	335.563,28

Auf die Liegenschaft entfällt nach obiger Verhältnisrechnung ein Anteil von 89,68 %, das sind € 300.933,15.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG ist diesfalls, da die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, die Steuer vom dreifachen Einheitswert von € 357.600 zu berechnen. Es kommt die Begünstigungsbestimmung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zum Tragen, die auszugsweise lautet:

"§ 3. (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

...

2. unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit. a, wenn ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist, nach Maßgabe

der lit. b und c bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag), sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden das 55. Lebensjahr vollendet hat oder ...

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe ...;
- Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

...

c) Der Freibetrag steht beim Erwerb ...

- eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht. ..."

Abgesehen davon, dass gegenständlich im Umfang der ermittelten Gegenleistung tatsächlich kein "unentgeltlicher Erwerb" vorliegt, ist nach obiger gesetzlicher Bestimmung dennoch dann, wenn sich die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG bemißt, insgesamt von einem (sohin fingierten) unentgeltlichen Erwerb auszugehen. Nachdem alle übrigen erforderlichen Voraussetzungen zutreffen, steht hinsichtlich des Erwerbes "Grundstück im Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil" der Freibetrag im Ausmaß der KG-Beteiligung des Übergebers von 90 %, sohin in Höhe von € 328.500, zu.

Aufgrund des Grundstückserwerbes vom Vater ist, wie eingewendet, der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Die Grunderwerbsteuer bemißt sich sohin mit 2 % von der Bemessungsgrundlage € 29.100 (= 3facher Einheitswert abzüglich ant. Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG) im Betrag von **€ 582.**

Abschließend ist festzuhalten, dass dem Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im gesonderten Schriftsatz vom 27. Mai 2013 insoferne nicht zu entsprechen war, als ein solcher Antrag gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO *rechtzeitig* ua. in der Berufung zu stellen ist. Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden, begründen keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung (vgl. VwGH 17.10.2007, 2006/13/0069).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 2. August 2013