



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., inA., vertreten durch Hermes Treuhand Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1210 Wien, Donaufelderstraße 2-4/2/29, vom 7. Dezember 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 29. November 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Mit Übergabsvertrag vom 20. Februar 2010 in Notariatsaktform übertragen die Ehegatten Prof. XZ und YZ ihre Gesellschaftsanteile an der Z Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co KG (kurz KG genannt) an ihre Tochter Frau Bw. (in der Folge auch Berufungswerberin/Bw. genannt). Herr Prof. XZ war als Kommanditist zur Hälfte, Frau YZ auch als Kommanditist zu 2/10 und die Bw. bis zu diesem Zeitpunkt ebenfalls als Kommanditist zu 3/10 am Vermögen der KG beteiligt. Die unbeschränkt haftende Gesellschafterin der KG ist die Z

Hotelbetriebsgesellschaft mbH, die als reine Arbeitsgesellschafterin am Vermögen der KG nicht beteiligt ist. Gleichzeitig übergibt Herr Prof. XZ die in seinem Alleineigentum stehenden Liegenschaften EZ 1 und EZ 2, je Grundbuch B, auf denen das Unternehmen der KG betrieben wird und die als Sonderbetriebsvermögen der KG gewidmet sind, an die Berufungsverwerberin. Die Vertragsparteien halten ausdrücklich fest, dass sich durch diese Übergabe an der Eigenschaft des Sonderbetriebsvermögens nichts ändert. Der dreifache Einheitswert dieser als Geschäftsgrundstücke bewerteten Liegenschaften beträgt 641.628,45 €. Als Übergabestichtag wurde der 31.12.2009 vereinbart. Als Gegenleistung räumt die Bw. den Übergebern das lebenslange, unentgeltliche Wohnungsgebrauchsrecht an einem näher bezeichneten Appartement ein und sichert ihnen im Fall von Krankheit und Gebrechlichkeit den vollen Auszug zu, welche Leistungen mit 400,00 € monatlich bewertet werden. Als weitere Gegenleistung verpflichtet sich die Bw. an ihren Bruder einen Entfertigungsbetrag von 80.000,00 € zu bezahlen. Die Übernehmerin erklärt den Freibetrag von 365.000,00 € gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a iVm [§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987](#) und den Freibetrag von 75.000,00 € gemäß [§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG](#) in Anspruch zu nehmen.

Das Finanzamt führte noch ergänzende Ermittlungen durch und forderte von der Bw. die Teilwertbilanz der Z Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co KG zum Übergabestichtag samt Kontenentwicklung und die Bekanntgabe des Verkehrswertes der übergegangenen Liegenschaften an.

Der steuerliche Vertreter der Bw. teilte darauf mit, dass die Übergabe zum Stichtag 31.12.2009 mit Buchwerten erfolgt sei, sodass der Ansatz von Teilwerten außer Acht zu lassen sei, zumal die Übergabe unentgeltlich zwischen nahen Angehörigen erfolgt sei. Aus diesen Gründen sei auch eine Feststellung eines Verkehrswertes für die Liegenschaften nicht erforderlich. Als Beilage wurde die Darstellung der Kapitalkontenentwicklung vor und nach der Übergabe übermittelt.

| Stichtag 31.12.2009 | Betriebsverm ögen KG vor Übergabe | Betriebsverm ögen KG nach Übergabe | Sonderbetrie bsvermögen vor Übergabe | Sonderbetrie bsvermögen nach Übergabe |
|------------------------|---|--|--|--|
| A | -313.805,27 | 0 | 685.537,84 | |
| B | -7.150,79 | 0 | | |
| C | 20.703,80 | -300.252,26 | | 685.537,84 |

Ergänzend wurde die Übergabsbilanz zum 31.12.2009 betr. Z Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co KG und Z Hotelbetriebsgesellschaft mbH dem Finanzamt übermittelt, darin ist die Summe des Eigenkapitals der KG mit -234.981,06 € ausgewiesen. Nach nochmaliger Aufforderung legte der steuerliche Vertreter der Bw. auch die Ergänzungsbilanzen zum 31.12.2009 betr. das Sonderbetriebsvermögen vor bzw. nach der Übergabe vor. Der Wert des Sonderbetriebsvermögens von 685.537,84 € ergibt sich aus den Aktiva von 736.025,00 € abzüglich Passiva von 50.487,16 €.

Das Finanzamt setzte für den ggst. Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer in Höhe von 7.778,10 € fest. Die Bemessungsgrundlage wurde ermittelt mit dem dreifachen Einheitswert von 641.628,45 € abzüglich Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) von 182.500,00 € und abzüglich Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NEUFÖG von 70.223,60 €, ergibt 388.904,85 €. Begründet wird der Bescheid damit, dass der Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) anteilig für den Hälftenanteil des Übergebers an der KG zusteht und der Freibetrag gemäß [§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG](#) aus der Halbierung der Gesamtgegenleistung (Wohnrecht und Entfertigung) errechnet wurde.

Dagegen erhob die Berufungswerberin die Berufung mit der Begründung, dass ihr der volle Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) in Höhe von 365.000,00 € zustehe, da sie vor der Übernahme nicht am Sonderbetriebsvermögen des Übergebers XZ beteiligt gewesen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. In der Begründung wird ausgeführt, dass der Erwerb eines Grundstückes, das der Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung steht, begünstigt sei, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil erworben wird. Das Beteiligungsausmaß sei ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. Der Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) stehe nur in dem Ausmaß, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht, zu. Auf Grund der 50 %igen Beteiligung des Übergebers könnten bei der Übernehmerin höchstens 182.500,00 € gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) berücksichtigt werden.

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Z Hotelbetriebsgesellschaft mbH & Co KG ohne Sonderbetriebsvermögen kein Vermögen habe und die Nichteinbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in die Ermittlung des Anteils am Vermögen der Gesellschaft eine Missachtung des tatsächlich eingesetzten Kapitals darstelle und somit des adäquaten Rechtes des Gesellschafters. Einerseits werde in der Ertragsbesteuerung das Kapitalkonto des Gesellschafters unter Berücksichtigung des Sonderbetriebsvermögens herangezogen, wie im Falle von einem Negativkapital, andererseits

soll es in der Vermögensermittlung von zu 100 % der Gesellschaft zur Nutzung und Haftung zur Verfügung stehend, unberücksichtigt bleiben. Diese Vorgehensweise widerspreche jedem Gleichbehandlungsgrundsatz, denn entweder es werde dem Kapital des Gesellschafters in jedem Fall zugerechnet oder nicht. Es könne in der Beurteilung von Vermögen nicht davon abhängig gemacht werden, ob z.B. liquide Mittel oder Grundstücke zur Erzielung des Betriebszweckes vom Gesellschafter eingesetzt werden. Es werde Bezug genommen auf den Anteil des Vermögens der Gesellschaft, welcher den bedungenen Einlagen entspricht, also nur fiktiver Vermögensanteil, nicht jedoch auf den tatsächlichen Vermögensanteil gemäß dem eingesetzten Kapital. Diese Vorgangsweise widerspreche jeder wirtschaftlichen Betrachtungsweise, da die Bewertung des Vermögens der Gesellschaft und der Anteile der Gesellschafter von den tatsächlichen Bilanzwerten abhängig sei, deswegen werde das Sonderbetriebsvermögen auch in einer Ergänzungsbilanz zur Gesellschaft dargestellt. Die gegenseitige Abhängigkeit und Ergänzung der Bilanzpositionen werde allein durch die Bereitstellung der gesamten Bank(Hypothekar)haftungen im Sonderbetriebsvermögen dokumentiert. Die Gesellschaft habe kein ausreichendes Vermögen um Bankhaftungen zu übernehmen. Das dem Unternehmen seit Gründung dienende Sonderbetriebsvermögen gemäß Ergänzungsbilanz zum 31.12.2009 betrage 685.637,84 € und sei mit sämtlichen unternehmerischen Risiken behaftet. Im gegenständlichen Fall werde diese Behauptung mit Zahlenmaterial belegt.

| Gesellschaftskapital zum 31.12.2009 in Euro | | | | | |
|---|------------------------------|-----|--------------------|-----------------------------------|------|
| | Nominale (Bedungene Einlage) | % | Kapital lt. Bilanz | Kapital m. Sonderbetriebsvermögen | % |
| A – Übergeber | 3.633,64 | 50 | -313.805,27 | 371.732,57 | 96,5 |
| B | 1.453,46 | 20 | -7.150,79 | -7.150,79 | -1,9 |
| C – Übernehmer | 2.180,19 | 30 | 20.703,80 | 20.703,80 | 5,4 |
| Summe | 7.267,29 | 100 | -300.252,26 | 385.285,58 | 100 |

Diese Gegenüberstellung zeige, dass die tatsächliche Wertübernahme nicht 50 % des Gesellschaftskapitals, welches auch als Kapital, das der Gesellschaft zur Verfügung steht,

bezeichnet werden könne, sondern 96,5 %. Ein weiteres Argument für die obige Darstellung sei auch, dass im Zeitpunkt der Übergabe der Übergeber über 96,5 % des Kapitals verfügen konnte, das Vermögen der Gesellschaft über welches die Gesellschafter am Übergabestichtag anteilmäßig verfügen hätten können (Fiktion) habe minus 300.252,26 € betragen. Eine Trennung zwischen Gesellschaftskapital und Sonderbetriebsvermögen komme bei gegenständlichem Sachverhalt einer Spaltung des Vermögens gleich. Da die Vorgangsweise der Zugrundelegung der Kapitalbasis nur auf den bedungenen Einlagen auch in einem angenommenen Fall einer Liquidation oder Insolvenz zum gleichen Stichtag tatsächlich nicht anwendbar sei, widerspreche es auch jedem Gleichbehandlungsgrundsatz und sei deshalb schon bedenklich hinsichtlich einer Verfassungswidrigkeit. Die Ungleichbehandlung dokumentiere sich darin, dass der Übergeber sein Sonderbetriebsvermögen plus Gesellschaftskapitalanteil eingebracht habe, dafür aber nur 50 % einer gesetzlichen Begünstigung (Freibetrag) im Zusammenhang mit der Übergabe des gesamten eingesetzten Kapitals in Anspruch nehmen könne. Es könne nicht im Sinne des Gesetzgebers sein, wenn das Sonderbetriebsvermögen zu fast 100 % genutzt werde, auf der Grundlage einer fiktiven, tatsächenfremden Vermögensaufteilung, einen abweichenden Freibetrag in Ansatz zu bringen. Die Bw. ersucht daher, den Vermögensanteil des Übergebers unter wirtschaftlicher und nutzungsadäquater Betrachtungsweise zu ermitteln und den Freibetrag diesem anzugeleichen.

Das Finanzamt beantragte im Vorlagebericht die Abweisung der Berufung hinsichtlich des Begehrens den Freibetrag gemäß [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) im Anteil von 96,5 % statt mit 50 % anzuwenden und den Freibetrag gemäß [§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG](#) nicht anzuwenden, da die Voraussetzung der Gesetzesbestimmung nicht erfüllt sei.

Mit Schreiben vom 28. August 2013 teilte der Unabhängige Finanzsenat der Bw. mit, dass auf Grund des Nichtvorliegens der Voraussetzungen des [§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG](#) beabsichtigt sei, die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer in der Berufungsentscheidung um den im Erstbescheid gewährten Freibetrag zu erhöhen und wurde der Bw. die Möglichkeit der Stellungnahme eingeräumt, von der sie aber nicht Gebrauch machte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Strittig ist im vorliegenden Fall die Höhe des Freibetrages nach [§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) für die Übertragung des Kommanditanteils des Vaters der Bw. und dessen Liegenschaften, die als Sonderbetriebsvermögen der KG gewidmet sind, an die Berufungswerberin.

Gemäß [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.

[§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) idF BGBl. I Nr. 135/2009 lautet:

„Von der Besteuerung sind ausgenommen:

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 wegen körperlicher oder geistiger Behinderung 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. Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit wegen körperlicher oder geistiger Behinderung ist auf Grundlage eines vom Steuerpflichtigen beizubringenden medizinischen Gutachtens eines allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen zu beurteilen, es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger vor.

a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß [§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988](#), in der jeweils geltenden Fassung, dienen;
- 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 unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

b) Der Freibetrag (Freibetragsteil gemäß lit. c) steht bei jedem Erwerb von Vermögen gemäß lit. a zu, wenn Gegenstand der Zuwendung ist

- ein Anteil von mindestens einem Viertel des Betriebes,
- ein gesamter Teilbetrieb oder ein Anteil des Teilbetriebes, vorausgesetzt der Wert des Teilbetriebes oder der Anteil desselben beträgt mindestens ein Viertel des gesamten Betriebes,
- ein Mitunternehmeranteil in dem in lit. a zweiter Teilstrich angeführten Ausmaß.

c) Der Freibetrag steht beim Erwerb

- eines Anteiles eines Betriebes nur entsprechend dem Anteil des erworbenen Vermögens zu;
- eines Teilbetriebes oder eines Anteiles daran nur in dem Verhältnis zu, in dem der Wert des Teilbetriebes (Anteil des Teilbetriebes) zum Wert des gesamten Betriebes steht;

- eines Mitunternehmeranteiles (Teil eines Mitunternehmeranteiles) nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht;
 Bei einem Erwerb durch mehrere Erwerber steht jedem Erwerber unter Berücksichtigung der Teilstriche 1 bis 3 der seinem Anteil am erworbenen Vermögen entsprechende Teil des Freibetrages zu.

- d) Die Steuer ist nachzuerheben, wenn der Erwerber innerhalb von fünf Jahren nach dem Erwerb das zugewendete Vermögen oder wesentliche Grundlagen davon entgeltlich oder unentgeltlich überträgt, betriebsfremden Zwecken zuführt oder wenn der Betrieb oder Teilbetrieb aufgegeben wird.
- e) Lit. d gilt nicht, wenn die Vermögensübertragung einen nach dieser Bestimmung steuerbegünstigten Erwerb darstellt oder das zugewendete Vermögen Gegenstand einer Umgründung nach dem Umgründungssteuergesetz, BGBl. Nr. 699/1991, in der jeweils geltenden Fassung, ist, sofern für das an seine Stelle getretene Vermögen kein in lit. d angeführter Grund für eine Nacherhebung der Steuer eintritt.
- f) Der Erwerber des begünstigten Vermögens hat Umstände, die zur Nacherhebung der Steuer führen, innerhalb eines Monats nach ihrem Eintritt dem Finanzamt anzuzeigen.

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes.

Die Grunderwerbsteuer erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken oder von grundstücksgleichen Rechten. Da Grundstücke nur durch Vorgänge erworben werden können, die der herrschenden Rechtordnung entsprechen, gehören alle Vorgänge, die auf den Erwerb eines Grundstückes abzielen, zum Rechtsverkehr: nur im Rahmen desselben ist ein Wechsel im Grundstückseigentum oder in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht rechtlich überhaupt möglich. Daher zählt die Grunderwerbsteuer zu den Verkehrsteuern (vgl. VfGH 12.6.1990, B 2/90).

Jeder abgabenrechtliche Tatbestand ist selbstständig und für sich zu beurteilen. Ein und derselbe Rechtsvorgang kann daher grundsätzlich mehreren Abgabenbelastungen unterliegen, soweit nicht ausdrücklich etwas anderes normiert ist. Die Anwendung unterschiedlicher Steuergesetze auf denselben Sachverhalt ist daher nicht ausgeschlossen. In verfahrensrechtlicher Hinsicht ist davon auszugehen, dass einem Bescheid über eine andere Abgabe für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer grundsätzlich keine einem Grundlagenbescheid vergleichbare Wirkung zukommt. So gibt es etwa auch keine Wechsel- bzw. Gegenwirkung zwischen Grunderwerb- und Einkommensteuerbescheiden (vgl. Fellner,

Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 12 und 13 zu § 1 GrEStG 1987 mit weiteren Verweisen).

Nach § 21 Abs. 1 BAO ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend.

Kein Abgabenrechtsgebiet ist von vornherein zur Gänze von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise ausgeschlossen, sie tritt jedoch bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer insoweit in den Hintergrund, als das Steuergesetz die Abgabepflicht an bestimmte, in der Außenwelt in Erscheinung tretende Tatbestände knüpft. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise hat der Beurteilung des Sachverhalts zu dienen, nicht aber der Auslegung gesetzlicher Bestimmungen. Der normative Gehalt der Rechtsgrundlagen darf im Wege wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Korrektur erfahren (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 29 und 30 zu § 1 GrEStG 1987).

In dem seit 1. August 2008 geltenden § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 wurde der bisher in § 15a ErbStG enthaltene Freibetrag für Betriebsübertragungen in angepasster Form übernommen (RV, 549 BlgNR 23. GP).

Die Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 setzt voraus, dass die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 GrEStG 1987 zu berechnen ist. Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF des SchenkMG 2008 ist die Steuer vom Wert des Grundstücks, das ist nach Maßgabe des § 6 GrEStG 1987 der dreifache Einheitswert, zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstückes ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 31 zu § 3 GrEStG 1987).

Nach § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 zweiter Teilstrich zählen zum begünstigungsfähigen Vermögen 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 unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist.

Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, erfüllt keinen dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Tatbestand (RV, 549 BlgNR 23. GP).

Der Erwerb eines Grundstückes, das einer Mitunternehmerschaft als Sonderbetriebsvermögen zur Verfügung steht, ist begünstigt, wenn das Sonderbetriebsvermögen gemeinsam mit dem

Mitunternehmeranteil erworben wird. Das Beteiligungsmaß ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. Der Freibetrag steht nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht. Der Wert des übertragenen Mitunternehmeranteils ist ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 46a und 50 zu § 3 GrEStG 1987).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 28.4.2011, 2009/16/0135, ausgesprochen, wenn § 15a Abs. 4 letzter Satz ErbStG (vergleichbar mit § 3 Abs. 1 Z 2 lit. c letzter Satz GrEStG 1987) eine Aufteilung des Freibetrages nach den Anteilen am erworbenen Vermögen verlangt, ist darunter im gegebenen Zusammenhang nur die tatsächlich erworbene Quote am Mitunternehmeranteil oder am Teil eines Mitunternehmeranteils zu verstehen, auf die damit verbundenen Werte kommt es nicht an. Daher kann auch Sonderbetriebsvermögen bei dieser Aufteilung nicht nach seinem Wert berücksichtigt werden.

Der Vergleich mit der ertragsteuerlichen Beurteilung des Gesellschaftsvermögens des steuerlichen Vertreters der Bw. im Vorlageantrag kann nicht zielführend sein, da die Grunderwerbsteuer eine Verkehrsteuer ist. Zum Wesen der Verkehrsteuern gehört, dass sie ua. an Akte oder Vorgänge des Rechtsverkehrs anknüpfen.

Da im gegenständlichen Fall für den Erwerb der Grundstücke die Gegenleistung geringer ist als der Wert der Grundstücke und alle übrigen erforderlichen Voraussetzungen vorliegen, kommt die Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 zum Tragen.

Nach dem Gesetzestext steht der Freibetrag nur in dem Ausmaß zu, der dem übertragenen Anteil am Vermögen der Gesellschaft entspricht. Die Bw. erwirbt mit ggst. Übergabsvertrag zwei Liegenschaften, die im Alleineigentum ihres Vaters standen und die der KG als Sonderbetriebsvermögen zur Nutzung überlassen sind. Gleichzeitig erwirbt die Bw. die Mitunternehmeranteile ihrer Eltern an der KG. Wie oben ausgeführt, ist der Wert des übertragenen Mitunternehmeranteils ohne Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. Der Kommanditanteil ihres Vaters betrug 50% des Vermögens der Mitunternehmerschaft, somit steht der Bw. im Ausmaß der KG-Beteiligung des Übergebers XZ der Freibetrag gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987, das sind 50% von 365.000,00 € = 182.500,00 €, zu.

In der Begründung des Vorlageantrages wird die Verfassungswidrigkeit der Begünstigungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 behauptet und näher ausgeführt. Die Beurteilung, ob die Bw. durch den Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wird, steht dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter

Instanz nicht zu. Gemäß Artikel 18 Absatz 1 B-VG haben die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen.

2) Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG:

Nach § 5a Abs. 1 NeuFöG liegt eine Betriebsübertragung vor, wenn

1. bloß ein Wechsel in der Person des die Betriebsführung beherrschenden Betriebsinhabers in Bezug auf einen bereits vorhandenen Betrieb (Teilbetrieb) durch eine entgeltliche oder unentgeltliche Übertragung des Betriebes (Teilbetrieb) erfolgt (§ 2 Z 4) und
2. die die Betriebsführung innerhalb von zwei Jahren nach der Übertragung beherrschende Person (Betriebsinhaber) sich bisher nicht in vergleichbarer Art beherrschend betrieblich betätigt hat.

§ 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG lautet: "Die Grunderwerbsteuer von steuerbaren Vorgängen, die mit einer Betriebsübertragung im Sinne des Abs. 1 in unmittelbarem Zusammenhang stehen, wird nicht erhoben, soweit der für die Steuerberechnung maßgebende Wert 75 000 Euro nicht übersteigt."

In der zum NeuFöG ergangenen Verordnung BGBl. II 2002/483 idF BGBl. II 2008/287 (ÜbertragungsVO) ist im § 2 Abs. 2 näher definiert, dass Betriebsinhaber die die Betriebsführung beherrschende natürliche oder juristische Person ist. Betriebsinhaber iSd § 5a NeuFöG sind ungeachtet allfälliger gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen u.a. persönlich haftende Gesellschafter von Personengesellschaften.

Begünstigt ist auch die Übertragung von Mitunternehmeranteilen und Anteilen von Kapitalgesellschaften, wenn durch die Übertragung ein Wechsel in der Person des Betriebsinhabers bewirkt wird. Bleibt in der Gesellschaft ein bisheriger Betriebsinhaber weiterhin Betriebsinhaber, dann liegt keine begünstigte Übertragung vor (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 17f zu § 5a NeuFöG).

Im Fall der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist für die Begünstigung des Übernehmers Voraussetzung, dass keiner der bisherigen Betriebsinhaber auch nach der Übertragung noch Betriebsinhaber ist, die Beurteilung hat nach dem „Betrieb“ zu erfolgen (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 17l zu § 5a NeuFöG).

Im vorliegenden Fall hat kein Wechsel der Komplementärin (Z Hotelbetriebsgesellschaft m.b.H.) – einer der bisherigen Betriebsinhaber der KG – stattgefunden, daher liegen die Voraussetzungen einer begünstigten Betriebsübertragung nach § 5a NeuFöG nicht vor und kann der Freibetrag gemäß § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG nicht gewährt werden.

Somit wird die Bemessungsgrundlage und die Grunderwerbsteuer wie folgt neu berechnet:

| | |
|--|---------------|
| dreifacher Einheitswert der Liegenschaften | 641.628,45 € |
| anteiliger Freibetrag gem. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 | -182.500,00 € |
| Freibetrag gem. § 5a Abs. 2 Z 2 NeuFöG | 0,00 € |
| steuerpflichtiger Wert der Grundstücke | 459.128,45 € |
| davon 2% (§ 7 Z 1 GrEStG 1987), gerundet gem. § 204 BAO | 9.182,57 € |
| bisher war vorgeschrieben | 7.778,10 € |
| Nachforderung | 1.404,47 € |

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 22. Oktober 2013