

und RV/5100979/2013

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Vertreter, gegen zwei Bescheide des FA GVG je vom 12.03.2013, ErfNr. xy, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird stattgegeben.

Die GrESt wird wie folgt festgesetzt:

	Bemessungsgrundlage	GrESt
ML	692.545	13.850,90
HL	692.545	13.850,90

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

ML und HL, Übergeber, =ÜG, waren je zur Hälfte Eigentümer der Liegenschaften EZ1,EZ2, samt den darauf errichteten Betriebsgebäuden (Gastwirtschaft, Hotel, Einheitswerte insgesamt 324.808,71 €). Außerdem waren sie zu je einem Drittel als Kommanditisten an der KG, =KG, beteiligt, deren Komplementär Bf, Übernehmer, =ÜN, war und welche auf den Liegenschaften die Gastgewerbebetriebe "FH" und "FF" betrieben hat.

Sowohl die Liegenschaften als auch die Kommanditanteile der ÜG sollten in einer gemeinsamen Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 lit. a GrEStG 1987 an den ÜN übergehen.

Die ÜG haben daher jeweils am **2. August 2012** an den ÜN

mit **Übergabevertrag** die Liegenschaften EZ1,EZ2, gegen Übernahme der auf den Schenkungsobjekten haftenden Lasten und gegen Einräumung eines Wohnungsrechtes, geschenkt und

mit **Abtretungsvertrag** ihre Kommanditanteile an der KG abgetreten, sodass das Unternehmen im Wege der Anwachsung nach § 142 UGB mit allen Aktiven und Passiven übergegangen ist. *"Ausdrücklich ausgenommen sind die auf den Kapitalkonten ausgewiesenen Guthabenstände der Abtretenden, mit Ausnahme der Haftungseinlage der Kommanditisten, welche an die Abtretenden (nach den wirtschaftlichen Möglichkeiten, langfristig in Raten) auszuzahlen sind".*

Der Schriftenverfasser hat den Übergabevertrag zwecks Gebührenvorschreibung beim Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) angezeigt.

1. GrESt-Bescheide

Aufgrund eines Ergänzungsersuchens des GVG hat der ÜN den Verkehrswert der (Betriebs)Liegenschaften mit 1,2 Mio. € lt. einem Sachverständigungsgutachten aus dem Jahr 2008 bekanntgegeben und die Bilanz der KG zum 31.12.2011 samt Anlagenverzeichnis vorgelegt.

Das GVG hat anhand dieser Unterlagen zunächst den Teilwert des beweglichen Anlagevermögens und die stillen Reserven daraus ermittelt (TW 99.792,54 € minus BW 30.973,28 € ergibt stille Reserve 68.819,26 €). Für das Wohnrecht als Verbindungsrente hat sich bei einer geschätzten monatlichen Ratenhöhe von 150 € ein Barwert von 26.614,62 € ergeben. Unversteuerte Rücklagen, Investitionszuschüsse und Rückstellung für Jubiläumsgelder haben zusammen 164.172,58 € betragen.

Davon ausgehend hat das GVG die folgenden Berechnungen angestellt:

Komplementärkapital lt. Bilanz	-14.988,08
1/3 stille Reserven bewegl. AV	22.939,75
1/3 Rücklagen u.ä.	54.724,19
aufgegebener Anteil	62.675,87

Anteil der Liegenschaften am Gesellschaftsvermögen

Liegenschaften (Buchwert)	1.728.432,51	93,17 %
übriges AV (Teilwert) u UV	126.642,76	6,83 %

Die Gegenleistung für die Übertragung der Liegenschaften hat daher lt. GVG betragen:

1. Wohnrecht	26.614,62
2. übernommene Passiven KG:	

Rückstellungen 6.406,62	
Verbindlichkeiten 1.530.464,84	1.536.871,46
3. Kapitalkonten der ÜG lt. Vereinbarung	99.200,05
4. aufgegebener KG Anteil wo.	62.675,87
	1.725.362,00
davon 93,17 % für Liegenschaften	1.607.574,54

Sodann hat das GVG mit Bescheiden je vom 12. März 2013 dem ÜN für zwei Erwerbsvorgänge (von ML und von HL) jeweils 2 % Grunderwerbsteuer, =GrESt, von der halben Gegenleistung in Höhe von 16.075,75 € vorgeschrieben.

2. Berufung

Gegen diese GrESt-Bescheide hat der ÜN am 8. April 2013 Berufung eingebracht, weil nach dem Bewertungsgesetz (BewG) die Liegenschaften anstelle des Buchwertes mit dem Verkehrswert (lt. beigelegtem Sachverständigengutachten vom 25.2.2008 1,2 Mio. €, abzüglich AfA =1.111.713 €) anzusetzen gewesen wären.

Der Sachverständige führt in seinem Gutachten aus: *Maßgeblich für den Wert von Liegenschaften der vorliegenden Art ist der wirtschaftliche Nutzen, der aus ihnen resultiert. Es ist ohne weiteres einsichtig, dass Erwerber einer derartigen Hotel-Liegenschaft, noch dazu in gegebener Größe, die nur auf professioneller Basis geführt werden kann, im Bestand eine Erwerbsquelle sehen.*

Unter dieser Prämisse bewertet der Sachverständige gemäß den Schätzrichtlinien neben dem Bodenwert von 469.500 € den Bauwert (anhand der Leistungserlöse der Jahre 2005 bis 2007, unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Sekundärmarktrendite, einem Geldwertanpassungsabschlag und Zuschlägen für Unternehmerrisiko und geringe Mobilität, =insgesamt 7 %) mit 744.114 € und es ergibt sich ein Wert der Liegenschaft von 1.213.614 €.

Der Wert des untergehenden Gesellschaftsrechtes des übernehmenden Gesellschafters sei überdies analog der Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 10. Mai 2011, RV/2941-W/07, zu berechnen:

Aktiva	1.786.256	Passiva	1.786.256
-Buchwerte	1.759.405	-Kapitalkonten	85.212
+Teilwert AV	99.792	-Rücklagen	164.173
+Verkehrswert Liegenschaft	1.111.713		

	1,238.356		1,536.871
Reinvermögen	-298.515		
anteilig (1/3)	-99.505		
negatives Kapital	14.988		
Gesellschaftsrecht	-84.517		

Die Gegenleistung berechnet der ÜN daher wie folgt:

übernommene Verbindlichkeiten	1,530.464
übernommene Rückstellung	6.407
Wohnrecht	26.615
Kapitalkonten Übergeber	100.200
untergehende Rechte	-84.517
Gegenleistung	1,579.169

Daraus ergäbe sich verhältnismäßig (Anteil gemeiner Wert der Liegenschaft rd. 89,77 %) eine GrESt-Bemessungsgrundlage von 1,417.672,58 € und eine GrESt von jeweils 14.176,73 €.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 2. September 2013 hat das GVG die Berufung jeweils als unbegründet abgewiesen, weil der Verkehrswert niedriger als der Buchwert gewesen sei.

3. Vorlageantrag

Am 2. Oktober 2013 hat der ÜN die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz verlangt, weil aufgrund der erwirtschaftbaren Erträge ein höherer Verkehrswert als 1,102.540 € nicht zu erzielen wäre. Die Berechnung dieses Verkehrswertes hat der ÜN nunmehr in Anlehnung an das seinerzeitige Gutachten ausgehend von den Leistungserlösen der Jahre 2010 und 2011 vorgenommen.

Das GVG hat die Berufung am 25. Oktober 2013 dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (BFG) an die Stelle des UFS getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem UFS als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das BFG hat dem GVG seine Rechtsansicht und die darauf basierenden, in den Erwägungen dargestellten Berechnungen vorgehalten und hat das GVG daraufhin den Verkehrswert in Höhe von 1,102.540 € und die Berechnungsmethode des BFG außer Streit gestellt.

Daraufhin hat der ÜN am 22. Oktober 2015 auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor und Entscheidung durch den Senat verzichtet.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist daher unstrittig aufgrund des Akteninhaltes, des durchgeföhrten Beweisverfahrens und der Parteienangaben erwiesen.

Rechtslage

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Gegenleistung ist nach § 5 GrEStG 1987 bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gemäß § 10 BewG 1955 ist bei Bewertungen der gemeine Wert zugrunde zu legen. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind nach § 12 BewG 1955 in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen.

Erwägungen

Im Grunderwerbsteuerrecht gilt der Besteuerungsgrundsatz, dass die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist.

Getrennt abgeschlossene Verträge sind als Einheit aufzufassen, wenn alle Beteiligten trotz mehrerer (in einer oder mehreren Urkunden enthaltener) getrennter Verträge eine einheitliche Regelung beabsichtigten und wenn zwischen den mehreren Verträgen ein enger sachlicher und zeitlicher Zusammenhang besteht. In diesem Sinn bilden der Übergabevertrag und der Abtretungsvertrag vom 2. August 2012 ein einheitliches Rechtsgeschäft.

Ausgehend vom Erwerb der Kommanditanteile der ÜG gemeinsam mit den Liegenschaften gilt grundsätzlich Folgendes:

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 auszugehen (VwGH 23.2.1989, 88/16/0105). Im Ergebnis ist somit zunächst der verhältnismäßige Anteil des Grundstückes am erworbenen Gesamtvermögen nach Teilwerten zu ermitteln.

Teilwert ist gemäß § 12 BewG 1955 der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde, wobei davon auszugehen ist, dass der Erwerber den Betrieb fortführt. Da bei aufrechtem

Betrieb die Höhe des bei einer Veräußerung des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtverkaufspreises auf das einzelne Wirtschaftsgut entfallenden Wertes in der Regel nicht konkret feststellbar ist, muss der Teilwert im Schätzungswege ermittelt werden. Welche Schätzungsmethode dabei die Behörde wählt, wird ihr regelmäßig freistehen, sofern die Wahl der Methode und die Durchführung der Schätzung mit den Denkgesetzen übereinstimmen.

Der Teilwert ist ein objektiver Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind. Er beruht auf der allgemeinen Verkehrsauffassung, wie sie in der Marktlage am Stichtag ihren Ausdruck findet. Bei Grundstücken besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien heranzuziehen sind. Verkehrswert ist der Preis, der bei einer Veräußerung der Sache üblicherweise im redlichen Geschäftsverkehr für sie erzielt wird.

Dem ÜN ist somit zunächst darin Recht zu geben, dass das GVG zu Unrecht für die Liegenschaften den Buchwert lt. Bilanz, für das übrige bewegliche Vermögen hingegen die Teilwerte angesetzt hat. Damit hat es nicht miteinander vergleichbare Werte gegenübergestellt.

Der ÜN zieht für seine Berechnung der GrEST den Verkehrswert der Liegenschaft lt. Sachverständigengutachten aus dem Jahr 2008 heran. Der Sachverständige setzt darin neben dem Bodenwert, als Bauwert den Ertragswert der Hotel-Liegenschaft an. Es bestehen keine Bedenken gegen die Art der Berechnung, die herangezogenen Grundlagen oder die angewendeten % Sätze in diesem Gutachten. Auch das GVG erachtet demgemäß den vom Übernehmer zuletzt in seinem Vorlageantrag aktualisierten Verkehrswert in Höhe von 1.102.540 € nunmehr als zutreffend. Es ergibt sich somit der Anteil der Liegenschaften am übergebenen Vermögen wie folgt:

Liegenschaften (Verkehrswert)	1.102.540	89,7%
übriges AV (Teilwert) u UV	126.642	10,3%

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH besteht im Falle einer Unternehmensübertragung nach § 142 UGB die GrEST-pflichtige Gegenleistung aus der Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters, den übernommenen Schulden und dem Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles des Übernehmers, der untergeht.

Im gegenständlichen Fall setzt sich daher nach dem bisher Gesagten die Gegenleistung insgesamt wie folgt zusammen:

1. Wohnrecht lt. Übergabevertrag
2. übernommene Schulden
3. die auf den Kapitalkonten der Übergeber ausgewiesenen Guthabenstände (ohne Hafteinlage, richtig lt. Bilanz: 55.261,20 + 42.938,85 = 98.200,05) lt. Abtretungsvertrag

4. untergehender KG-Anteil des ÜN

Strittig im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Berechnung des Wertes des bisherigen KG-Anteils des ÜN (Punkt 4).

Diesbezüglich beruft sich der ÜN auf die Berechnungsmethode des UFS wie **RV/2941-W/07**: Nach Ansicht des BFG kommt diesem Vorbringen Berechtigung zu. Das (negative) Reinvermögen errechnet sich unter Berücksichtigung des Verkehrswertes der Liegenschaften lt. Vorlageantrag daher wie folgt:

Aktiva	1,786.256	Passiva	1,786.256
-Buchwerte	1,759.405	-Kapitalkonten	85.212
+Teilwert AV	99.792	-Rücklagen	164.173
+Verkehrswert Liegenschaft	1,102.540		
	1,229.183		1,536.871
Reinvermögen	-307.688		

Allerdings wird der Anteil des ÜN an diesem negativen Reinvermögen durch sein ebenfalls negatives Kapitalkonto nicht, wie vom ÜN in seiner Berechnung angenommen, vermindert sondern erhöht, sodass sich ein negativer Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles des ÜN in Höhe von -117.550 € ergibt.

Reinvermögen	-307.688
anteilig (1/3)	-102.562
negatives Kapital	-14.988
Gesellschaftsrecht	-117.550

Lt. UFS vom 25.04.2006, **RV/1685-L/02**, ist die Gegenleistung daher wie folgt zu berechnen:

1. Wohnrecht	26.615
2. Abfindung der Kommanditisten	98.200
3. übernommene Verbindlichkeiten	1,536.871
4. Wert des bisherigen Gesellschaftsanteiles	-117.550
	1,544.136

Davon beträgt der Anteil für die Liegenschaften 89,7 % = 1,385.090.

Die Beschwerden waren daher hinsichtlich des Abstellens auf den Verkehrswert und die Berechnungsmethode berechtigt. Den Beschwerden war daher stattzugeben und die

GrEST von 2 % beträgt wie im Spruch ersichtlich insgesamt 27.701,80 €, hinsichtlich der beiden ÜG **jeweils 13.850,90 €**.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. Im übrigen kommt dieser Entscheidung auch in Anbetracht der unstrittigen Sachlage keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 27. Oktober 2015