

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 24. Oktober 2011 gegen den Bescheid des FA GVG vom 22. September 2011 betreffend Grunderwerbsteuer, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert wie folgt:

Die GrESt wird festgesetzt in Höhe von 8.590,49 €.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Zur Beschwerdeführerin:

Die Beschwerdeführerin A GmbH (Fn ***123***, in der Folge als Bf bezeichnet) wurde per Notariatsakt vom 19. September 2006 von Hrn. A als Alleingesellschafter gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist die Führung eines Schweinemastbetriebes.

Die Stammeinlage der Gesellschaft betrug 35.000 €, die Hr. A zur Hälfte als Bareinlage einzahlte und zur anderen Hälfte in Form einer Sacheinlage einbrachte.

Die Sacheinlage bestand aus der Einbringung seines Komplementäranteils an der A KEG (FN ***456***) in die Bf.

Die A KEG wurde von Hrn. A als Komplementär zusammen mit Hrn. Kommanditist als Kommanditist mit Gesellschaftsvertrag vom 25. April 2003 gegründet, wobei auch deren Unternehmenszweck der Betrieb eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes gemäß den Bestimmungen des § 2 GewO 1994 in Form eines Schweinemastbetriebes war.

Nach Gründung der Bf in Form einer GmbH wurde die A KEG in der Folge zur A GmbH & Co KEG.

Persönlich haftender Gesellschafter war die Bf, einziger Kommanditist war Hr. Kommanditist.

2. Verfahren vor der belangten Behörde:

2.1. Auseinandersetzungsvereinbarung:

Das gegenständliche Verfahren beginnt mit dem Ausscheiden des Kommanditisten aus der A GmbH & Co KEG.

Dieses Ausscheiden wurde in der Auseinandersetzungsvereinbarung vom 19. September 2006, notariell festgehalten.

Die Auseinandersetzungsvereinbarung lautet auszugsweise wie folgt:

„ ...

Erstens:

...

*Die Gesellschaft ist angeblich Eigentümer eines in Form eines Superädifikates ob dem im Gutsbestand der ***EZ...in...*** befindlichen Grundstück xyz errichteten Stalls im Ausmaß von 1.180,12 m², einer Halle von 779,14 m² und eines Silos im Ausmaß von 153 m².*

Zweitens:

Die Vertragsteile vereinbaren, dass mit Wirkung vom 30.09.2006 Kommanditist als Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet. Sein Kapitalanteil ist zum 31.12.2005 weder positiv noch negativ, es entfällt daher vorerst eine Auseinandersetzung und somit die Auszahlung eines Abfindungsbetrages bzw. eine Aufteilung des Vermögens.

Ein eventuell doch anfallender Abfindungsbetrag wird mittels Zwischenbilanz ermittelt. Das gesamte Vermögen der Gesellschaft wächst daher dem verbleibenden Gesellschafter, der A GmbH analog § 142 HGB an.

Drittens:

Die Parteien erteilen daher ihre ausdrückliche Zustimmung zum Zwecke des Eigentumserwerbs der A GmbH an den im Punkt Erstens angeführten Superädifikaten diese Vereinbarung in der Urkundensammlung des zuständigen Grundbuchsgerichts zu hinterlegen.

...“

2.2. Ergänzungsvorhalt der belangten Behörde und Beantwortung durch die Bf:

Am 9. Mai 2007 richtete die belangte Behörde einen Ergänzungsvorhalt an die Bf mit einigen Fragen.

Insbesondere wurde nach der Eigentümerschaft der Bf am gegenständlichen Superädifikat (bestehend aus Halle, Silo und Stall) gefragt, da diese in der Auseinandersetzungsvereinbarung mit „angeblich“ angegeben war.

Zur Berechnung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des im Zuge der Anwachsung gem. § 142 HGB auf die Bf übergegangenen Superädifikates wurde desweiteren um Bekanntgabe der Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens sowie der geringwertigen Wirtschaftsgüter zum 30.9.2006 ersucht.

Auch um Vorlage einer Kopie des letztgültigen Gesellschaftsvertrages der A GmbH & Co KEG wurde ersucht sowie um Information, mit welchen Anteil der Komplementär bzw. der Kommanditist am Vermögen bzw. Gewinn und Verlust an der KEG beteiligt war, wurde gebeten, sowie um Vorlage einer Kopie des Jahresabschlusses bzw. einer Zwischenbilanz zum 30.9.2006 bzw. des Anlagenverzeichnisses.

Mit Schreiben vom 14. Juni 2007, einlangend am 20. Juni 2007 bei der belangten Behörde, beantwortete die Bf die gestellten Fragen dahingehend, dass die Bf als Gesamtrechtsnachfolgerin der KEG Eigentümerin des Superädifikates sei und sandte den dafür ursächlichen Mietvertrag in der Anlage mit (siehe dazu nächster Punkt 2.3.)

Als Grundlage für die Ermittlung der Teilwerte wurde das Anlageverzeichnis beigelegt und diesbezüglich festgehalten, dass es sich bei dem Anlagevermögen um Maschinen und sonstige Vorrichtungen handle, die zur einer Betriebsanlage gehören würden und daher gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG nicht zum Grundstück gerechnet würden.

Desweiteren übersandte die Bf den Gesellschaftsvertrag der KEG in seiner ursprünglichen Fassung sowie zur Ergänzung die Erklärung über die Errichtung der Bf. Hierbei wäre unter Anwendung des Art. III UmgrStG der Komplementäranteil an der KEG in die Bf eingebracht worden.

Darüberhinaus gab die Bf an, dass die Gesellschafter der KEG entsprechend festen Kapitalkonten wie folgt am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen wären: die Bf mit 20.000 € und der Kommanditist mit 5.000 €.

Zum Zeitpunkt der Einbringung wäre das Kapitalkonto des Kommanditisten durch angelaufene Verluste zur Gänze aufgebraucht gewesen. Insgesamt hätte es daher zu diesem Zeitpunkt 0 € betragen, was auch aus dem beigelegten Zwischenabschluss zu entnehmen sei.

Weiters hätte die Vereinbarung bestanden, dass Hr. A für seine persönliche Arbeit ein Vorwegbezug von 50.000 € zugestanden wäre.

Die Bf verwies auch auf den übermittelten Zwischenabschluss, in dem das Anlageverzeichnis enthalten wäre.

2.3. Mietvertrag zwischen der gegenständlichen KEG als Mieterin und dem Ehepaar A als Vermieter über den Grund und Boden, auf dem sich die gegenständlichen Superädifikate befinden

Der Mietvertrag wurde in Folge eines unentgeltlichen Bestandvertrages in Form eines Prekariums zum Zwecke der Begründung mehrerer Superädifikate in Form eines Stalls, einer Halle und eines Silos abgeschlossen.

Der Mietvertrag lautet auszugsweise wie folgt:

„...“

Präambel:

...

Festgehalten wird, dass es sich bei den errichteten Gebäuden um einen Stall zur Tierhaltung, einer Lagerhalle und eines Silos im Rahmen des Betriebes einer Landwirtschaft handelt und es sich beim gegenständlichen Mietobjekt daher um eine Vollaussnahme vom Mietrechtsgesetz gemäß § 1 Abs. 2 Z 5 MRG idF der MRN 2001 (Gebäude mit nicht mehr als zwei Bestandobjekten) handelt.

...

Zweitens:

Die Ehegatten ... A, im folgenden „vermietende Partei“ genannt, vermietet an die A KEG, im folgenden „Mietende Partei“ genannt, und diese mietet von der vermietenden Partei das in Punkt Erstens des Vertrages näher bezeichnete Grundstück zum Zwecke der Errichtung eines Stalls, einer Lagerhalle und eines Silos im Ausmass von insgesamt 2.112,26 m², welche im Eigentum der mietenden Partei verbleiben. Vermietet ist ausschließlich die Grundfläche, welche zur Errichtung dieser Gebäude notwendig ist. Die Lage der Gebäude ist dem diesem Vertrag beigehefteten Lageplan zu entnehmen.

Die vermietende Partei erteilt ihre ausdrückliche Zustimmung, dass ob dem vertragsgegenständlichen Grundstück von der mietenden Partei ein Stall, eine Lagerhalle und ein Silo in Form von Superädifikaten errichtet werden können.

Die Vermietung erfolgt ausschließlich zu Geschäftszwecken und zwar zur Tierhaltung, Lagerung von Getreide und Korn und sonstigen landwirtschaftlichen Gütern aller Art. Jede Änderung des Verwendungszweckes bedarf der schriftlichen Zustimmung der vermietenden Partei.

Drittens:

Das Bestandverhältnis beginnt am 25. April 2003 und wird auf die Dauer von 99 Jahren abgeschlossen.

Es endet somit am 25. April 2102 ohne dass es einer Kündigung bedarf.

...

Viertens:

Bei Auflösung dieses Bestandvertrages auf welche Weise auch immer, fallen die ob der vermietenden Liegenschaft von der mietenden Partei errichteten Gebäude in das Eigentum der vermietenden Partei. Die mietende Partei ist nicht zu Wiederherstellung des vorherigen Zustandes (Abriß der Gebäude) verpflichtet. In diesem Fall ist die vermietende Partei verpflichtet der mietenden Partei die zum Zeitpunkt der Auflösung des Bestandverhältnisses bestehenden steuerlichen Buchwerte der Gebäude zu ersetzen. Weitere Ansprüche der mietenden Partei sind nicht vereinbart.

...

Zehntens:

Eine Unter-oder Weitervermietung des Mietobjektes ist der mietenden Partei nicht gestattet.

...“

2.4. Außenprüfung

Am 15. September 2011 wurde der Prüfungsauftrag, die Bf einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO hinsichtlich Grunderwerbsteuer zu unterziehen, seitens der belangten Behörde erteilt.

Bei der Außenprüfung wurde die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinsichtlich der abgeschlossenen Auseinandersetzungsvereinbarung vom 19. September 2006 zwischen der Bf als Komplementär der A GmbH & Co KEG und dem Kommanditisten ermittelt.

Eingesehen wurden die Auseinandersetzungsvereinbarung, der Zwischenabschluss zum 30. September 2006 samt Gewinn- und Verlustrechnung und Anlagenverzeichnis für die Ermittlung der Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens der A GmbH & Co KEG sowie Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung vom 14. Juni 2007 und weitere Unterlagen.

Aus dem Aktenvermerk geht über die Außenprüfung der Bf hervor, dass der festgestellte Sachverhalt dahingehend rechtlich gewürdigt wurde, dass beim Ausscheiden aus einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden KG, der verbleibende Gesellschafter das Unternehmen mit allen Aktiven und Passiven unter Ausschluss der Liquidation übernimmt, sodass das Gesamthandeigentum am Gesellschaftsvermögen in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters im Wege der Anwachsung übergeht und der Vorgang, da er sich kraft Gesetzes vollzieht, nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG steuerpflichtig ist.

Die liquidationslose Übernahme einer KG nach § 142 UGB bewirke die Beendigung der Gesellschaft, wobei der übernehmende Gesellschafter nicht Anteile an der nicht mehr bestehenden Gesellschaft, sondern Alleineigentum an den bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im Miteigentum der bisherigen Gesellschafter gestandenen Grundstücke, erwerbe.

Demzufolge liege ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb des Übernehmenden vom ausscheidenden Gesellschafter vor (zitiert wurde VwGH 19.03.1981, Zl. 16/0981/80 bzw. VwGH 23.01.1986, Zl. 84/16/0155).

Die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der Liegenschaft der Gesellschaft durch den Übernehmer sei so zu berechnen, dass die Gesamtgegenleistung sich aus dem Wert der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zuzüglich des Wertes des untergehenden Gesellschaftsrechtes des übernehmenden Gesellschafters zusammensetze, wobei die Gesamtgegenleistung nach dem Verhältnis des gesamten erworbenen Vermögens zum Wert der Grundstücke aufzuteilen sei.

Dabei sei der I. Teil des BewG anzuwenden und Liegenschaften mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) und bewegliche Wirtschaftsgüter, die zum Betriebsvermögen gehörten, mit

dem Teilwert iSd § 12 BewG anzusetzen und auf der Passivseite die echten Schulden ohne aufschiebend bedingte Lasten zu errechnen.

Als gemeiner Wert des Superädifikates wurden die Herstellungskosten abzüglich der jährlichen Absetzung für Abnutzung herangezogen, insgesamt in Höhe von 287.943,48 € herangezogen, weil es erst drei Jahre vor Abschluss der Vereinbarung hergestellt worden sei.

Auf dieser Basis wurde der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid erlassen.

2.5. Grunderwerbsteuerbescheid

Am 22. September 2011 wurde die Grunderwerbsteuer mit Bescheid in Höhe von 10.068,69 € festgesetzt.

Der Bescheid wurde dahingehend begründet, dass durch das Ausscheiden des Hrn. Kommanditist als Kommanditist es zur Anwachsung des Vermögens der A GmbH & Co KEG auf die Bf gekommen sei.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer wurde auf Basis der Gesamtgegenleistung, die sich aus dem Wert der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zuzüglich des Wertes des untergehenden Gesellschaftsrechtes des übernehmenden Gesellschafters sowie der Leistung eines Abfindungsbetrages zusammensetze, begründet.

Die Verbindlichkeiten der Gesellschaft laut Bilanz zum 30.9.2006 wurden in Höhe von 512.118,68 € angenommen, Abfindungsbetrag wäre laut Auseinandersetzungsvereinbarung in Höhe von 0 € und der Wert des untergehenden Gesellschafterrechts in Höhe von 40.970,89 € berücksichtigt worden.

Die geringwertigen Wirtschaftsgüter seien mit 20 %, 40%, 60% und 80 % der Anschaffungswerte der letzten vier Jahre angesetzt in Höhe von 2.563,55 € angesetzt worden.

Die Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens würde der Bilanz entsprechen, wodurch sich Gesamtaktiva in Höhe von 553.602,28 € ergeben würden.

Der Verkehrswert des Superädifikates entspreche den Herstellungskosten abzüglich Absetzung für Abnutzung und betrage (laut Bilanz zum 30.9.2006) 287.943,48 €.

Mit Hilfe einer proportionalen Rechnung wurde die Grunderwerbsteuer dann wie folgt ermittelt:

Aktiva mit Verkehrswert Superädifikat : gemeiner Wert des Superädifikats =
Gesamtgegenleistung : x

Diese Proportion in Zahlen:

$$553.602,28 \text{ €} : 287.943,48 \text{ €} = 553.089,57 \text{ €} : x$$

Die anteilige Gegenleistung (x) für das Superädifikat beträgt daher 287.676,81 €.

Davon 3,5 % stellt die Höhe der Grunderwerbsteuer dar.

2.6. Berufung der Bf gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Oktober 2011

Die Bf berief gegen den gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Der erste Punkt der Berufung bezog sich auf die Gegenleistung für die gegenständlichen Superädifikate.

Die Bf ging ebenfalls von einer Anwachsung des Vermögens der KEG an die Bf gemäß § 142 HGB aus, wengleich auf unentgeltlicher Basis und bezog sich dabei auf Punkt Zweitens der Auseinandersetzungsvereinbarung (siehe oben Punkt 2.1.).

In Bezug auf den Übergang des Superädifikates räumte die Bf ein, dass zu prüfen sei, ob es für die Übernahme des gesamten Betriebes durch die Bf als Komplementärin eine Gegenleistung gegeben hätte. Dies wurde allerdings verneint.

Ausgeführt wurde dazu, dass aus der Komplementärstellung zunächst eine vollständige Verpflichtung für sämtliche Verbindlichkeiten der A GmbH & Co KEG bestanden hätte. Der Komplementär haften als Gesamtschuldner auf gesetzlicher Basis, sodass jeder Gläubiger direkt die Bf in Anspruch nehmen hätte können.

Der Unterschied zur OHG bzw. OEG bestünde darin, dass es im vorliegenden Fall einen Kommanditisten in Person des Hrn. Kommanditist, der an der Gesellschaft zwar beteiligt gewesen wäre, jedoch auf Grund seiner aufgebrauchten Einlage keinerlei Ansprüche mehr gegen die KEG hätte.

Erst durch die Anwachsung hätte die Bf auch über das Vermögen des Betriebes verfügen können.

Daraus schloss die Bf, dass sie seit der Übernahme der Komplementäranteile an der KEG Gesamtschuldnerin gewesen sei. Durch das Ausscheiden des Kommanditisten wäre es zur Übernahme des Vermögens gekommen, die Bf müsse für die Übernahme weder einen Kaufpreis noch eine Verpflichtung übernehmen, die sie nicht bereits vorher eingegangen wäre

und deshalb könne keine Gegenleistung für dieses Rechtsgeschäft festgestellt werden. Die Übernahme wäre daher keinesfalls entgeltlich, sondern vielmehr unentgeltlich erfolgt.

Verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf eine UFS Entscheidung RV/2941-W/07, die als Gegensatz zum gegenständlichen Sachverhalt genannt wurde, weil dort der Komplementär und nicht wie im gegenständlichen Fall der Kommanditist ausgeschieden sei. Demzufolge sei nach Ansicht der Bf die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer der Wert des Grundstückes, der mit dem dreifachen Einheitswert anzusetzen sei.

Desweiteren merkte die Bf in einem zweiten Berufungspunkt kritisch an, dass der Grunderwerbsteuer keine Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, unterliegen würden.

Entsprechend der Judikatur sei diese Definition weit auszulegen, sodass bereits Beheizungsanlagen, Außenanlagen etc. auszuschneiden seien. Die erfolgte bilanzielle Darstellung, auf die sich die belangte Behörde bei der Festsetzung der Bemessungsgrundlage beziehe, weiche von der Beurteilung im Sinne des GrEStG weit ab.

So sei im konkreten Fall ein Ganzkornsilo, eine nach außen liegende Güllegrube, Gülle- und Futterförderungs vorbereitungen, Lüftungsvorbereitungen etc. im Jahresabschluss unter dem Posten „Bauten auf fremdem Grund“ aufgewiesen gewesen.

Diese seien aus der Bemessungsgrundlage auszuschließen. Und auch aus der Bemessung über die Basis des dreifachen Einheitswertes auszunehmen – die Berechnungsgrundlagen des Einheitswertes würden der Bf aber nicht vorliegen, sodass die zu Grunde zu legende Bemessungsgrundlage von ihr nicht angesetzt werden könne.

Desweiteren beantragte die Bf in der Berufung die Aufhebung des gegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheides, den Erlass eines neuen Bescheides, die Entscheidung durch den Berufungssenat und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

2.7. Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2013

Die belangte Behörde gab der Berufung in ihrer Entscheidung teilweise statt.

Die Grunderwerbsteuer wurde an Stelle von 10.068,69 € festgesetzt mit 8.590,49 €.

Begründet wurde diese Entscheidung damit, dass aus der Komplementärstellung zunächst keine Verpflichtung für sämtliche Verbindlichkeiten, wie dies in der Berufung behauptet worden sei, bestanden hätte und es sich dabei grundsätzlich um Verbindlichkeiten der KEG handeln würde.

Der Komplementär hafte uneingeschränkt für die Verbindlichkeiten der KEG, im gegenständlichen Fall sei jedoch der Komplementär eine GmbH, daher sei dessen Haftung ihrerseits beschränkt. Das Vermögen der KEG stünde in deren Eigentum.

Durch das Ausscheiden des Kommanditisten komme es zur Übernahme des Vermögens durch die Bf gemäß § 142 HGB/UGB. Bei der Anwachsung ginge das Gesamthandeigentum am Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in das Alleineigentum des Übernehmers über, es finde also ein Wechsel in der Person des Rechtsträgers statt – verwiesen wurde in diesem Zusammenhang auf die Entscheidungen des Verwaltungsgerichtshofes: VwGH 23.02.1989, 88/16/0105, VwGH 19.01.1994, 93/16/0126 und VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563.

Der Übergang der Liegenschaft stelle somit einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang dar, für den nach gängiger Rechtsprechung VwGH 29.01.2009, 2008/16/0126 die Steuer von der Gegenleistung zu berechnen sei.

Hinsichtlich der Zusammensetzung der Gegenleistung wurde auf die Bescheidbegründung des angefochtenen Bescheides verwiesen sowie auf die Rechtsprechung des VwGH vom 23.02.1989, 88/16/0105 und vom 19.01.1994, 93/16/0139.

Betreffend des zweiten Berufungspunktes gab die belangte Behörde der Berufung statt und begründete dies damit, dass der Silo, die Güllegrube und die Vorrichtung für die Futterförderungs-vorbereitung und Lüftung eine Betriebsvorrichtung iSd § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG seien, die nicht der GrESt zu unterziehen seien.

Daher wurde die Gegenleistung für die Gebäude mit Gesamtaktive 553.602,28 € : Gebäudewert 245.670 € = Gesamtgegenleistung 553.089,57 € : x neuerliche berechnet.

Die neue Bemessungsgrundlage (x) für die Superädifikate wurde daher mit 245.442,48 € festgesetzt und davon die 3,5 % GrESt berechnet und in Höhe von 8.590,49 € festgesetzt.

2.8. Vorlageantrag der Bf am 17. Mai 2013

Die Bf erhob gegen die Berufungsvorentscheidung Vorlageantrag hinsichtlich des abweisenden Teils der Berufungsvorentscheidung betreffend die Anwachsung nach § 142 HGB/UGB.

Die Begründung dafür war im Wesentlichen wie schon in der Berufung ausgeführt, dass die Bf als Komplementärin, auf die das Vermögen der KEG übergegangen war, keinerlei Leistung erbringen hätte müssen, um das Vermögen zu übernehmen, sondern bereits in ihrer Funktion als Komplementärin für sämtliche Verbindlichkeiten der KEG haftet hätte, die Hafteinlage bereits durch Verluste aufgebraucht worden wäre und keine Gegenleistung erblickt werden könne.

3. Verfahren vor dem UFS:

Am 7. Juni 2013 wurde die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Die belangte Behörde gab keine Stellungnahme ab, sondern lediglich als Streitpunkt an, ob für die Anwachsung gemäß § 142 HGB/UGB eine Gegenleistung vorhanden wäre, bei Übernahme der Passiven der KEG, für die der Komplementär bisher haftet hätte.

4. Übergang der Zuständigkeit vom Unabhängigen Finanzsenat auf das Bundesfinanzgericht sowie vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel auf das Finanzamt Österreich

Durch die Gründung des Bundesfinanzgerichts als Nachfolger des Unabhängigen Finanzsenates im Zuge der Finanzverwaltungsgerichtsbarkeit ist am 1. Jänner 2014 die Zuständigkeit auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und es sind seither Berufungen als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Die durch die gegenständliche Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, wurde durch das Finanz-Organisationsreformgesetz BGBl. I Nr. 104/2019 nunmehr Bestandteil des Finanzamts Österreichs.

5. Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht:

Das Bundesfinanzgericht ermittelte den gegenständlichen Sachverhalt und verfasste dazu eine Vorbereitungsvorhalt in Vorbereitung der mündlichen Verhandlung vor dem Senat.

Dieser wurde der Bf sowie der belangten Behörde gleichermaßen übermittelt, mit der Möglichkeit zur Stellungnahme.

Desweiteren lud das Bundesfinanzgericht entsprechend den Anträgen der Bf zur mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 23. Mai 2022.

Der Vorhalt stellte den gesamten bisherigen Verfahrensgang sowie den zu beurteilenden Sachverhalt und die rechtliche Beurteilung vorbehaltlich der Entscheidung des Senates in der mündlichen Verhandlung dar und bestätigte inhaltlich die Berufungsvorentscheidung der belangten Behörde unter zahlreichen Hinweisen auf höchstgerichtliche Judikatur.

Mit Schreiben vom 22. April 2022, eingelangt beim Bundesfinanzgericht am 28. April 2022, zog die Bf ihre Anträge auf mündliche Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat des Bundesfinanzgerichtes zurück.

Die anberaumte mündliche Verhandlung wurde daher wieder abgesagt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf wurde per Notariatsakt vom 19. September 2016 von Hrn. A als Alleingesellschafter gegründet.

Gegenstand des Unternehmens ist die Führung eines Schweinemastbetriebes.

Die Stammeinlage der Gesellschaft betrug 35.000 €, die Hr. A zur Hälfte als Bareinlage einzahlte und zur anderen Hälfte in Form einer Sacheinlage in Form der Einbringung seines Komplementäranteils an der A KEG in die Bf.

Die A KEG wurde von Hrn. A als Komplementär zusammen mit Hrn. Kommanditist als Kommanditist mit Gesellschaftsvertrag vom 25. April 2003 gegründet - nach Gründung der Bf in Form einer GmbH wurde die A KEG in der Folge zur A GmbH & Co KEG.

Persönlich haftender Gesellschafter war die Bf, einziger Kommanditist war Hr. Kommanditist.

Im Zuge des Ausscheidens des Kommanditisten aus der A GmbH & Co KEG wurde eine Auseinandersetzungsvereinbarung vom 19. September 2006 getroffen, aus der hervorging, dass die KEG Eigentümerin von Superädifikaten in Form eines Stalls im Ausmaß von 1.180,12 m², einer Halle von 779,14 m² und eines Silos im Ausmaß von 153 m² ist.

Die Vertragsteile vereinbarten, dass mit Wirkung vom 30. September 2006 der Kommanditist aus der Gesellschaft ausscheidet, wobei sein Kapitalanteil zu Jahresende 2005 weder positiv noch negativ war und daher die Auszahlung eines Abfindungsbetrages bzw. eine Aufteilung des Vermögens entfällt.

Die Bf war dadurch ex lege Gesamtrechtsnachfolgerin der KEG im Zuge der Anwachsung gemäß § 142 HGB/UGB.

Die Bf übermittelte als Grundlage für die Ermittlung der Teilwerte das Anlageverzeichnis und übersandte den Gesellschaftsvertrag der KEG in seiner ursprünglichen Fassung sowie zur Ergänzung die Erklärung über die Errichtung der Bf und den Mietvertrag, mit dem das Ehepaar A das gegenständliche Grundstück, auf dem die Superädifikate errichtet wurden, an die KEG vermietete.

Darin wurde vereinbart, dass das Grundstück zum Zwecke der Errichtung eines Stalls, einer Lagerhalle und eines Silos im Ausmass von insgesamt 2.112,26 m², welche im Eigentum der mietenden Partei (KEG) verbleiben. Vermietet wurde ausschließlich die Grundfläche, welche zur Errichtung dieser Gebäude notwendig war.

Für die Auflösung des Bestandvertrages wurde vereinbart, dass die errichteten Superädifikate in das Eigentum der vermietenden Partei (Ehepaar A) fallen.

Im Zuge einer Außenprüfung gemäß § 147 Abs.1 BAO hinsichtlich Grunderwerbsteuer wurde die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer hinsichtlich der abgeschlossenen Auseinandersetzungsvereinbarung vom 19. September 2006 zwischen der Bf als Komplementär der A GmbH & Co KEG und dem Kommanditisten festgestellt.

Als gemeiner Wert des Superädifikates wurden die Herstellungskosten abzüglich der jährlichen Absetzung für Abnutzung herangezogen, insgesamt in Höhe von 287.943,48 € herangezogen, da es erst drei Jahre vor Abschluss der Auseinandersetzungsvereinbarung hergestellt wurde.

Auf dieser Basis wurde der gegenständliche Grunderwerbsteuerbescheid am 22. September 2011 erlassen und die Grunderwerbsteuer in Höhe von 10.068,69 € festgesetzt.

Die Berechnung der Grunderwerbsteuer wurde auf Basis der Gesamtgegenleistung, die sich aus dem Wert der Verbindlichkeiten der Gesellschaft zuzüglich des Wertes des untergehenden

Gesellschaftsrechtes des übernehmenden Gesellschafters sowie der Leistung eines Abfindungsbetrages zusammensetze, begründet (siehe im Detail Verfahrensgang Punkt 2.5.)

Mit Hilfe einer proportionalen Rechnung wurde die Grunderwerbsteuer wie folgt ermittelt:

Aktiva mit Verkehrswert Superädifikat : gemeiner Wert des Superädifikats =
Gesamtgegenleistung : x

So wurde die anteilige Gegenleistung (x) für das Superädifikat mit 287.676,81 € berechnet und davon 3,5 % die Grunderwerbsteuer in Höhe von 10.068,69 € festgesetzt.

Dagegen erhob die Bf am 24. Oktober 2011 Berufung, erstens gegen die Bemessung der Grunderwerbsteuer auf Basis der Gegenleistung und nicht auf Basis des dreifachen Einheitswertes, mit der Begründung, dass die Bf für die Übernahme weder einen Kaufpreis noch eine Verpflichtung übernehmen hätte müssen, die sie nicht bereits vorher eingegangen wäre, sondern schon davor als Komplementärin haftet hätte und daher keine Gegenleistung feststellbar wäre und zweitens gegen die Einbeziehung von Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. April 2013 gab die belangte Behörde der Berufung im zweiten Punkt statt und setzte die Grunderwerbsteuer daher mit 8.590,49 € fest, wies sie jedoch im ersten Punkt ab, weil trotz Haftung der Bf als Komplementärin durch das Ausscheiden des Kommanditisten ein Wechsel in der Person des Rechtsträgers in Form der Gesamtrechtsnachfolge in das Alleineigentum der übernehmenden Bf stattfand und der Übergang der Superädifikate einen grunderwerbsteuerbaren Vorgang darstelle, für den nach gängiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Steuer von der Gegenleistung zu berechnen sei.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist auf Grund des eindeutigen Urkundeninhalts in Form der Auseinandersetzungsvereinbarung, des Gesellschaftsvertrages sowie des Mietvertrages und der sonstigen übermittelten Urkunden und Unterlagen der Bf sowie des Bemessungsaktes der belangten Behörde als erwiesen anzusehen.

Der Verfahrensgang vor dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel sowie dem UFS und dann dem Bundesfinanzgericht ist durch den Grunderwerbsteuerbescheid, die Bescheidbeschwerde, die Beschwerdevereinsentscheidung, den Vorlageantrag und schließlich die Vorlage vor dem Bundesfinanzgericht evident.

Einsicht genommen wurde vom Bundesfinanzgericht in das Firmenbuch bzw. wurden in der Folge die dortigen Eintragungen der Bf für die Beurteilung des gegenständlichen Falles herangezogen.

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig bzw. ergeben sich aus den nicht der Aktenlage widersprechenden und auch von der belangten Behörde nicht widerlegten Ausführungen der Beschwerdeführerin.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Teilweise Stattgabe)

3.1.1. Zuständigkeitsübergang

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 BVG zu erledigen.

Die durch die gegenständliche Berufung, die nunmehr als Beschwerde zu behandeln ist, belangte Behörde, das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, wurde durch das Finanz-Organisationsreformgesetz BGBl. I Nr. 104/2019 nunmehr Bestandteil des Finanzamts Österreichs.

3.1.2. Rechtsgrundlagen

§ 142 UGB idgF BGBl. I Nr. 103/2006

(1) Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen.

(2) Macht bei einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden Gesellschaft ein Privatgläubiger des einen Gesellschafters von der ihm nach § 135 zustehenden Befugnis Gebrauch oder wird über das Vermögen des einen Gesellschafters der Konkurs eröffnet, so ist der andere Gesellschafter berechtigt, das Geschäft in der bezeichneten Weise zu übernehmen.

(3) Auf die Auseinandersetzung finden die für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft geltenden Vorschriften entsprechende Anwendung.

§ 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) idgF BGBl. I Nr. 144/2001

§ 1. (1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,

4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,

5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

§ 2 GrEStG

(1) Unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Was als Zugehör des Grundstückes zu gelten hat, bestimmt sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes. Zum Grundstück werden jedoch nicht gerechnet:

- 1. Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören,*
- 2. Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz 1975, BGBl. Nr. 259, in der jeweils geltenden Fassung sowie Apothekengerechtigkeiten.*

(2) Den Grundstücken stehen gleich:

- 1. Baurechte,*
- 2. Gebäude auf fremdem Boden.*

§ 4 GrEStG

(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

(2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

- 1. soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist,*
- 2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,*
- 3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.*

§ 5 GrEStG

(1) Gegenleistung ist

- 1. bei einem Kauf*

der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen,

2. bei einem Tausch

die Tauschleistung des anderen Vertragsteiles einschließlich einer vereinbarten zusätzlichen Leistung,

3. bei einer Leistung an Erfüllungs Statt

der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird,

4. beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren das Meistbot einschließlich der Rechte, die nach den Zwangsversteigerungsbedingungen bestehen bleiben, und der Beträge, um die der Ersteher bei einem Überbot sein Meistbot erhöht. An die Stelle des Meistbotes tritt das Überbot, wenn der Zuschlag dem Überbieter erteilt wird,

5. bei der Übernahme auf Grund eines Übernahmsanerbietens der Übernahmspreis einschließlich der Rechte, die der Übernehmer ohne Anrechnung auf den Preis übernimmt, und der Kosten des Versteigerungsverfahrens,

6. bei der Abtretung des Übereignungsanspruches die Übernahme der Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft, das den Übereignungsanspruch begründet hat, einschließlich der besonderen Leistungen, zu denen sich der Übernehmer dem Abtretenden gegenüber verpflichtet (Leistungen, die der Abtretende dem Übernehmer gegenüber übernimmt, sind abzusetzen),

7. bei der Enteignung die Entschädigung. Wird ein Grundstück enteignet, das zusammen mit anderen Grundstücken eine wirtschaftliche Einheit bildet, so gehört die besondere Entschädigung für eine Wertminderung der nicht enteigneten Grundstücke nicht zur Gegenleistung; dies gilt auch dann, wenn ein Grundstück zur Vermeidung der Enteignung freiwillig veräußert wird.

(2) Zur Gegenleistung gehören

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer neben der beim Erwerbsvorgang vereinbarten Gegenleistung zusätzlich gewährt,

2. Belastungen, die auf dem Grundstück ruhen, soweit sie auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehen, ausgenommen dauernde Lasten.

(3) Der Gegenleistung sind hinzuzurechnen

1. Leistungen, die der Erwerber des Grundstückes anderen Personen als dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß sie auf den Erwerb des Grundstückes verzichten,

2. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, daß der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überläßt.

(4) Die Grunderwerbsteuer, die für den zu besteuern den Erwerbsvorgang zu entrichten ist, wird der Gegenleistung weder hinzugerechnet noch von ihr abgezogen.

3.1.3. Rechtliche Würdigung

3.1.3.1. Grunderwerbsteuerpflicht von Superädifikaten

Bei einem Superädifikat handelt es sich um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden.

Im gegenständlichen Fall wurde von dem Ehepaar A als Grundstückseigentümer und Vermieter der KEG als Mieterin ein Grundstück vermietet, damit die KEG darauf die gegenständlichen Superädifikate Halle, Stall und Silo erbaut. Diese waren im Eigentum der KEG, während der Grund und Boden im Eigentum der Vermieter blieb.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG sind Superädifikate – Gebäude auf fremdem Grund und Boden – den Grundstücken gleichgestellt. Der Begriff "Gebäude auf fremdem Boden" ist aber betreffend die Grunderwerbsteuer nicht nach dem Zivilrecht auszulegen, er ist dem ABGB fremd und deckt sich nicht mit dem dortigen Begriff des Gebäudes gemäß § 297 ABGB. Dieser Begriff ist als eigener steuerlicher Begriff zu verstehen, welcher aber im GrEStG nicht näher bestimmt ist.

Der grunderwerbsteuerrechtliche Begriff des "Gebäudes auf fremden Boden" erfasst nicht nur Superädifikate iSd § 435 ABGB, sondern auch Gebäude, die nach dem Grundsatz "superficies solo cedit" dem Grundeigentümer gehören. Denn auch in Bezug auf ein solches Gebäude kann vom Grundeigentümer dem Erbauer gestattet werden, dieses iSd § 1 Abs. 2 GrEStG auf eigene Rechnung zu verwerten.

Rechtsvorgänge über Gebäude auf fremden Boden unterliegen sohin grundsätzlich der GrESt, unabhängig davon, ob das ABGB sie als Superädifikate (§ 435 ABGB) oder als Bestandteile des Grundstückes (§ 279 ABGB) behandelt (siehe VwGH 12.12.1985, 85/16/0064, verstärkter Senat; BFG 25.06.2015, RV/5100300/2011).

Zum gegenständlichen Fall wird klarstellend festgehalten, dass von den beteiligten Personen wiederholt teilweise von „dem Superädifikat“ der Bf bzw. von „den Superädifikaten“ der Bf die Rede ist. Gemeint sind in beiden Fällen die drei Gebäude der

Auseinandersetzungsvereinbarung, ein Stall, eine Halle und ein Silo, die im Eigentum der KEG stehen und auf dem Grund und Boden des Ehepaars A erbaut wurden.

3.1.3.2. Grundsätzliche Festsetzung der Grunderwerbsteuer auf Grund der Auseinandersetzungsvereinbarung

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 Grunderwerbsteuergesetz 1955 (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegt der Grunderwerbsteuer (soweit auf inländische Grundstücke bezogen) der Rechtsvorgang eines Erwerbs des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Die Offene Gesellschaft (OG) und die Kommanditgesellschaft (KG) bzw. die gegenständliche Kommandit-Erwerbsgesellschaft (KEG) sind nach § 105 UGB rechtsfähig.

Das Vermögen einer OG oder einer KG steht im Gesamthandeigentum der Gesellschafter (VwGH 17.2.1994, 92/16/0152).

Nach § 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 den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 229, Absatz 2, mwN).

Durch das Ausscheiden eines von zwei Gesellschaftern aus der KG geht das Unternehmen ohne Liquidation mit seinen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter über.

Im gegenständlichen Fall scheidet der Kommanditist aus, daher ist die Bf als Komplementärin auch Übernehmerin.

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 (OGH 3.10.2006, 5 Ob 204/06w, wbl. 2007, 196; *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 229, Absatz 5, mwN).

Scheidet aus einer solchen Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus, wie im gegenständlichen Fall in Form der Auseinandersetzungsvereinbarung, und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz (§ 142 UGB) oder durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das Gesamthandeigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über (VwGH 29.11.1978, 473/75, verstärkter Senat, VwGH 23.2.1989, 88/16/0105, VwGH 19.1.1994, 93/16/0139 und VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Diese Übernahme stellt einen steuerpflichtigen Erwerbsvorgang iSd des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht aber einen solchen nach § 1 Abs. 3 GrEStG dar (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 311, Absatz 2, mwN).

Diese Übernahme stellt einen Erwerbsvorgang im Sinne des GrEStG dar, weil sie sich auf Grund des Gesetzes vollzieht. Deshalb erfüllt sie den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG, wonach der Erwerb des Eigentums der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 229, Absatz 7, mwN).

An dem der Gesellschaft zugeordneten Gesellschaftsvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten haben die Gesellschafter keinerlei Anteil.

Die so gegebene nur mittelbare Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter, insbesondere also unabhängig von einer Beteiligung der Gesellschafter am Auseinandersetzungsergebnis. Von dieser mittelbaren Beteiligung am „ungequotelten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter“ kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (siehe dazu VwGH 21.02.2000, 2000/16/0563 sowie UFS 10.5.2011, RV/2941-W/07 mit zahlreichen Judikatur- und Literaturhinweisen; die Behandlung der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vom VwGH mit Beschluss vom 26.2.2015, 2011/16/0154 abgelehnt; siehe BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Gesellschaft als Rechtsträger von Gesamthandeigentum in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden darf. Das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter sind voneinander streng zu trennen – nach dem sogenannten Trennungsprinzip (siehe dazu VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Die KEG als sachenrechtliche Eigentümerin der Superädifikate in Folge des gegenständlichen Mietvertrages ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, dh der Erwerb der Liegenschaften durch die Bf im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte nicht vom ausscheidenden Gesellschafter der KEG, sondern vielmehr von Seiten der KEG als eigenständigem Rechtsträger (BFG 16.10.2014, RV/6100226/2008; vgl. BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016).

Demzufolge ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH in der Universalsukzession gemäß § 142 UGB der Erwerbstatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu sehen (vgl. *Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 484).

Gemäß § 142 Abs. 1 zweiter Satz UGB geht das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen (den verbleibenden Gesellschafter) über.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über (siehe *Ritz/Koran*, BAO⁷, § 19 Rz 4).

Die Gesamtrechtsnachfolge bewirkt den Übergang aller Rechte und Pflichten der Gesellschaft wie Besitz, Eigentum, Forderungen und Verbindlichkeiten usw. auf den Übernehmer und damit Rechtsnachfolger.

Sämtliche Rechte und Pflichten werden daher von der Gesellschaft erworben. Durch den Übergang des Gesamthand Eigentums der Gesellschaft in das Alleineigentum des Übernehmers findet ein Wechsel in der Person des Rechtsträgers statt.

Der Erwerb erfolgt sohin von der Gesellschaft und nicht von ausscheidenden Mitgesellschaftern (*N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 251a).

3.1.3.3. Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die gegenständliche Grunderwerbsteuer

In der gegenständlichen Beschwerdesache sind die einzelnen Wertansätze und der anzuwendende Steuersatz unstrittig.

Strittig ist hingegen, ob anstatt der Gegenleistung der Wert des Grundstückes (dreifacher Einheitswert) als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer anzusetzen ist, wie dies die Bf in ihrer Beschwerde fordert.

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung nach § 4 Abs. 1 GrEStG zu errechnen (VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126 und dort zitierte hg. Rechtsprechung).

Die gegenständliche KEG und spätere GmbH & Co KEG bestand aus dem Komplementär, der beschwerdeführenden GmbH und dem Kommanditisten und ist daher einschlägig für die genannte höchstgerichtliche Rechtsprechung.

Zu prüfen ist daher, ob im gegenständlichen Fall eine Gegenleistung vorhanden war bzw. woraus sie sich zusammengesetzt hat.

Vorab ist aber festzuhalten, dass in Fällen, in denen der vorletzte Gesellschafter, im gegenständlichen Fall der Kommanditist, ausscheidet, die Gesellschaft ohne Liquidation erlischt. Das gesamte Vermögen der Gesellschaft geht durch Gesamtrechtsnachfolge auf den letzten Gesellschafter, die Bf, über (§ 142 Abs. 1 UGB).

Mit dem Ausscheiden des Kommanditisten erlöschen alle aus der Mitgliedschaft erfließenden Rechte und Pflichten des Gesellschafters, zugleich erlischt sein Kapitalanteil, der durch die Verbindlichkeit zur Leistung des Abfindungsanspruches in der Bilanz ersetzt wird (*Schauer in Kalss/Nowotny/Schauer*, Österreichisches Gesellschaftsrecht² Rz 2/743, 744). § 142 UGB gilt für OG und KG gleichermaßen (*Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 480).

Der Wert der Gegenleistung bemisst sich im Falle einer Geschäftsübernahme nach § 142 UGB nach dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters (VwGH 19.01.1994, 93/16/0139; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126).

Diese Aussage der höchstgerichtlichen Rechtsprechung basiert auf einer langjährigen diesbezüglichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, auf die auch in der Entscheidung VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126 verwiesen wird: VwGH 23.01.1986, 84/16/0155, dessen Stammrechtssatz wie folgt lautet:

„Scheidet aus einer OHG, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz (§ 142 HGB), sei es durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das Gesamthandeygentum der Gesellschaft an Grundstücken in das Alleineigentum des

verbleibenden Gesellschaftern über. Da hierbei zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüberstehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang iSd Gesetzes; da sie sich auf Grund des Gesetzes vollzieht, erfüllt sie den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1955.“

Der Verwaltungsgerichtshof sagte dazu weiters aus:

„Die Gesamthandeigenschaft der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft (KG oder OHG) hindert nicht, daß die Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen nach Quoten geordnet sein kann. Dies ergibt sich aus dem Vorrang des Gesellschaftsvertrages vor den gesetzlichen Regeln (Hinweis E 13.10.1978, 1902/76). Die Behörde handelt daher nicht rechtswidrig, wenn sie bei der Errechnung der Bemessungsgrundlage in die Gegenleistung Betriebsschulden einbezieht.“

Die Gesamtgegenleistung ist im Verhältnis des Superädifikates zu den sonstigen Aktiva prozentuell auf das Superädifikat entfallend zu besteuern. Daher ist die Gegenleistung mittels gegenübergestellter Werte zu ermitteln, um die Gegenleistung für das Grundvermögen, im gegenständlichen Fall das Superädifikat errechnen zu können. Dies errechnet sich grundsätzlich mit einer proportionalen Gegenüberstellung.

Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich daher nach folgender Proportion:

Aktiva mit Verkehrswert des Superädifikats : gemeiner Wert des Superädifikats =
Gesamtgegenleistung : x (die für das Superädifikat aufgewendete anteilige Gegenleistung)

Wenn die Bf in der Beschwerde argumentiert, dass keine Gegenleistung feststellbar ist und auf Seiten der untergehenden KEG kein Zufluss einer Gegenleistung feststellbar wäre oder die Bf für die Übernahme kein Kaufpreis oder eine Verpflichtung geleistet werden musste und daraus schließt, dass eine unentgeltliche Übernahme erfolgt sei, ist das nur in Hinblick auf eine nicht vorhandene Abfindung richtig.

Ansonsten übersieht sie aber, dass die Bf ihren bisher durch das Gesamthandband iSd UGB verbundenen Gesellschaftsanteil aufgegeben und für die Übernahme des KEG-Vermögens in ihr Alleineigentum auch die KEG-Schulden übernommen hat bzw. auf Grund der Anwachsung übernehmen musste.

Auch die Argumentation der Bf in der Beschwerde und im Vorlageantrag, dass die Bf seit der Übernahme der Komplementäranteile an der KEG als Gesamtschuldnerin haftet und keinerlei Leistung erbracht hätte, um das KEG Vermögen zu übernehmen, geht ins Leere.

Ertragsteuerliche Sichtweisen sind bei Verkehrsteuern wie der GrESt nicht einschlägig. Bei der GrESt gelten OG, KG bzw. KEG als Rechtsträger. Geht Grundvermögen von der KEG auf einen Gesellschafter über, wie im gegenständlichen Fall das Superädifikat, handelt es sich in Bezug auf das Grundstück um einen Rechtsträgerwechsel von der Personengesellschaft auf einen Gesellschafter. Hat der Komplementär bisher für Gesellschaftsschulden haftet, tut er das mit dem Erlöschen der Gesellschaft nicht mehr, weil sich sein Kapitalanteil und seine Mitgliedschaft mit der Gesellschaft auflöst.

Das Vermögen – also die Aktivposten aber auch die Verbindlichkeiten – das bisher der Gesellschaft gehört hat, geht durch die Anwachsung auf den Komplementär über.

In diesem Zusammenhang ist nochmal auf das in Punkt 3.1.3.1.2. genannte Trennungsprinzip (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563) hinzuweisen, demzufolge die Gesellschaft als Rechtsträger von Gesamthandeigentum nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden darf und das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter voneinander streng zu trennen sind.

Demzufolge ist die Haftung als Gesellschafter kein Argument und es macht daher auch keinen Unterschied betreffend die Bemessung der Gegenleistung, ob ein Komplementär oder ein Kommanditist ausgeschieden ist (wie ihn die Bf unter Verweis auf die Rechtsprechung des UFS 10.05.2011, RV/2941-W/07 macht).

Auch der Verwaltungsgerichtshof macht diesen Unterschied in der genannten Judikatur nicht, indem er immer vom Ausscheiden eines „Gesellschafter“ spricht und nie differenziert, ob es sich dabei um einen Komplementär oder Kommanditisten handelt.

Werden sämtliche Anteile an einer Personengesellschaft an eine Person, etwa die Komplementär GmbH der GmbH und CoKG übertragen, so geht die Personengesellschaft unter, während gleichzeitig das Gesellschaftsvermögen ins Alleineigentum des Übernehmers übergeht.

Der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG ist erfüllt, eine Anwendung der Anteilsvereinigung kommt nicht in Betracht (*Mechtler/Pinetz in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 490).

Die oben dargestellte seitens der belangten Behörde angewendete Methode der proportionalen Ermittlung der Gegenleistung, deren auf das übernommene Grundvermögen entfallende aliquote Anteil als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage für die gegenständlichen Superädifikate herangezogen wurde, deckt sich mit der mehrfach

bestätigten, oben angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, von der daher abzugehen, kein Anlass besteht.

Hinsichtlich der Wertansätze folgte die belangte Behörde den Angaben der Bf und wurden auch in der Beschwerde keine Einwände gegen die der Berechnung der Gegenleistung zu Grunde gelegten Beträge erhoben.

3.1.3.4. Ausschluss von Maschinen bzw. zu einer Betriebsanlage gehörige Vorrichtungen aus der Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer

Bei den von der belangten Behörde in die Bemessungsgrundlage für die GrESt im gegenständlichen Bescheid vom 22. September 2011 mit einbezogenen Betriebsvorrichtungen handelt es sich gemäß § 2 Abs. 1 Z 1 GrEStG um Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören.

Diese sind als Zugehör des Grundstückes jedoch nicht Grundvermögen und unterliegen daher nicht der Grunderwerbsteuer. Aus diesem Grund sind sie auch nicht in die Bemessungsgrundlage für die GrESt zu rechnen, wie die Bf in ihrer Beschwerde zu Recht ausgeführt hat.

Die belangte Behörde hat deshalb korrekterweise der Beschwerde in ihrer Berufungsvorentscheidung /Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben und diese Posten aus der Bemessungsgrundlage für die GrESt wieder herausgerechnet, sodass die Berechnung in der Beschwerdevorentscheidung vom 30. April 2013 verringert worden ist.

Die Festsetzung der GrESt erfolgte statt wie im ursprünglichen Bescheid in Höhe von 10.068,69 € nunmehr in Höhe von 8.590,49 €.

Aus den genannten Gründen war der Beschwerde daher nur teilweise Folge zu geben und der Beschwerdevorentscheidung entsprechend spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision gem. Art 133 Abs 4 B-VG iVm § 25a Abs 1 VwGG 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 angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Demzufolge ist die Revision nicht zulässig.

Wien, am 9. Mai 2022