

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senatsvorsitzenden Mag. Armin Treichl, die Richterinnen Mag.^a Natascha Gassner, sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Andreas Kickl und Mag. Tino Ricker in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch HLB Vorarlberg GmbH Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung, Gallmiststraße 17, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 11. Februar 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 10. September 2020 betreffend Grunderwerbsteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 10. Juni 2025 in Anwesenheit der Schriftführerin Claudia Zengin Claudia Zengin zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise stattgegeben. Die Grunderwerbsteuer wird mit 13.370,00 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die ***1*** Beteiligungs- und Vermögensverwaltung GmbH (FN ***2***) war die einzige Kommanditistin der protokollierten Firma ***5*** ***1*** ***3*** KG (FN ***4***). Diese betrieb ein Unternehmen zur Immobilienverwaltung. Ing. ***5*** ***1***, geb. ***6***, war alleiniger Komplementär der ***5*** ***1*** ***3*** KG. Nach der von der steuerlichen Vertretung am 24.02.2020 übermittelten Information war die ***1*** Beteiligungs- und Vermögensverwaltung GmbH (Kommanditistin) weder am Erfolg noch am Vermögen der ***5*** ***1*** "****3****" KG beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 07.10.2019 verkaufte die ***1*** Beteiligungs- & Vermögensverwaltung GmbH ihre Kommanditbeteiligung an der ***5*** ***1*** ***3*** KG samt den dazugehörigen fixen und variablen Konten an den alleinigen Komplementär Ing. ***5*** ***1***. Der Kaufpreis betrug € 1.000,-.

Das Gesellschaftsvermögen der ***5*** ***1*** ***3*** KG bestand aus den Liegenschaften EZ ***7***, KG ***8*** (***9***) BLNR 27 (AP 27) und BLNR 64 (W 31) sowie EZ ***10*** KG ***8*** (***11***) BLNR 4 (W 4). Gesellschaftsschulden bestanden nicht.

Mit **Grunderwerbsteuerbescheid vom 10.09.2020** wurde die Grunderwerbsteuer mit € 13.405,00 festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage wurde seitens des Finanzamtes der Wert der Gegenleistung in Höhe von € 383.000,-- herangezogen. Als Steuertarif wurde gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 3,5% angewandt.

In der **Beschwerde vom 10.02.2021** (bewilligte Fristverlängerungsanträge vom 08.10.2020, 13.11.2020, 27.11.2020, 11.12.2020 und 11.01.2021) brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Der Beschwerdeführer stellt die Anträge, dass

1. der Grunderwerbsteuerbescheid betreffend den Kaufvertrag vom 07. Oktober 2019 aufgehoben wird,
2. dass als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag vom 07. Oktober 2019 der Grundstückswert in Höhe von EUR 261.378,03 festgestellt wird und bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs.1 Z 2 lit. c der begünstigte Steuersatz in Höhe von 0,5% angewendet wird, weshalb die Grunderwerbsteuer daraus EUR 1.306,89 beträgt,
3. in eventu, falls dem vorangegangenen Antrag nicht stattgegeben wird, dass als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer betreffend den Kaufvertrag vom 07. Oktober 2019 der Grundstückswert in Höhe von EUR 261.378,03 festgestellt und die Grunderwerbsteuer gemäß dem Stufentarif, in Höhe von EUR 1.477,56, neu festgesetzt wird,
4. dass der Senat über diese Beschwerde entscheidet (§ 272 Abs. 2 Z 1 BAO), und
5. dass eine mündliche Verhandlung anberaumt wird (§ 274 Abs. 1 Z 1 BAO)

Begründung

1. Sachverhalt

Bei der ***5*** ***1*** ***3*** KG handelt es sich um eine reine Vermietungskommanditgesellschaft, die nicht bilanzierungspflichtig ist und nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, welche direkt Herrn Ing. ***5*** ***1*** zugerechnet werden.

Im Gesellschaftsvertrag ist geregelt, dass die ***1*** Beteiligungs- und Vermögensverwaltungs GmbH (St.Nr. ***13***) einzige Kommanditistin ist. Sie ist bzw. war weder am Erfolg noch am Vermögen (einschließlich der stillen Reserven und des Firmenwertes) der KG beteiligt. Sie hatte aufgrund Ihrer Kommanditistenstellung (Vermögenseinlage von je EUR 1.000,00) nur Anspruch auf einen festen Kapitalertrag (derzeit 7% pa der geleisteten

Vermögenseinlage), der steuerlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb zählt. Es kam daher zu keiner gesonderten Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO. Die Zuordnung der Einkünfte erfolgte somit direkt bei Herrn Ing. ***5*** ***1***.

Mit Kaufvertrag vom 07. Oktober 2019 wurde der vorgenannte Kommanditanteil an den einzigen Komplementär Ing. ***5*** ***1*** abgetreten, wodurch es zu einer Anwachsung nach § 142 UGB beim Komplementär gekommen ist. Dieser wurde daher auch Eigentümer der Eigentumswohnungen.

2. Berechnungsmethode Grunderwerbsteuer

Im verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheid wendet die belangte Behörde betreffend die Anwachsung die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur alten Rechtslage an, bei der eine Anwachsung ohne Zusammenhang mit dem Umgründungssteuerrecht einer Bemessungsgrundlage in Höhe der Gegenleistung unterlag.

Die Literatur kritisierte schon damals, dass das Ausscheiden eines Gesellschafters keine grunderwerbsteuerbare Gegenleistung des ausscheidenden Gesellschafters ist (Beiser in SWK 14/15/2008, S 453). Aufgrund der Unentgeltlichkeit ist sodann der Stufentarif anzuwenden.

Aufgrund der analogen Anwendung der Bestimmungen § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG und § 7 Abs. 1 Z 2 lit c GrEStG kommt der begünstigte Steuersatz von 0,5% zur Anwendung. Neu zu berücksichtigen ist auch, dass der Gesetzgeber mit der Steuerreform 2015/16 eine Erweiterung der Anteilsvereinigung von „Anteilen an der Gesellschaft“ um „Anteile am Gesellschaftsvermögen“ vorgenommen hat („Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmen- und Beratungspraxis, Plott/Vaishor, RdW 2016/335)

„Eine Anwachsung stellt im Sinne eines Größenschlusses faktisch die stärkste Form einer Vereinigung der Anteile am Gesellschaftsvermögen mit gleichzeitigem Ex-lege-Übergang des Gesellschaftsvermögens dar. Die Begünstigungsvorschrift, die für den Erwerb von mindestens 95% aller Anteile gilt, sollte nämlich auch für den Erwerb von 100% gelten. Subsumiert man daher die Anwachsung unter § 1 Abs 3 Z 2 GrEStG, sollte sie dementsprechend gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG auch dem begünstigten Steuersatz von 0,5 % unterliegen. Aus rechtspolitischer Sicht ist anzuführen, dass auch aus ertragssteuerlicher Sicht eine Anwachsung grundsätzlich zur Buchwertfortführung führt und daher neutral ist. Auch aus Sicht der Grunderwerbsteuer sollte daher der begünstigte Steuersatz zur Anwendung kommen.“ („Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt-Anteilsvereinigung in der Unternehmen- und Beratungspraxis, Plott/Vaishor, RdW 2016/335).

Die Anwendung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur alten Rechtslage entbehrt nicht nur der gesetzlichen Grundlage auch ist sie aufgrund der stattgefunden Reform nicht mehr sachgerecht.

Der Beschwerdeführer hat sich der Literaturmeinung betreffend die analoge Anwendbarkeit der § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG und § 7 Abs. 1 Z 2 lit c GrEStG angeschlossen. Deshalb wird vorrangig die Anwendung des begünstigten Steuersatzes in Höhe von 0,5% des Grundstückswertes beantragt.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt Österreich mittels **Beschwerdevorentscheidung vom 08.02.2022** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Scheidet aus einer OG oder KG, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz (§ 142 UGB), sei es durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das u.a. an einem Grundstück bestehende Gesamthand Eigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über (vgl. 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).

Auch im Falle, dass es sich beim ausgeschiedenen Gesellschafter um einen reinen Arbeitsgesellschafter handelt, bewirkt die Übernahme gemäß § 142 UGB, dass sich das bisherige im Gesamthand Eigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers verwandelt. An dem der Gesellschaft zugeordnetem 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 ungequoteten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (vgl. 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; vgl. BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016).

Nach der Judikatur des VwGH kann eine Anwachsung nicht in eine Anteilsvereinigung und einen dadurch bedingten Untergang der Anteile mit anschließendem Vermögensübergang in der Form der Anwachsung aufgespalten werden. Daran hat sich auch durch die Absenkung der Tatbestandserfüllungsschwelle von allen Anteilen auf 95% der Anteile nichts geändert; die Anwachsung (Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987) geht daher der Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 vor (BMF vom 13. Mai 2016, 010206/0058-VI/5/2016).

Der Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG (Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft) setzt das Fortbestehen der Gesellschaft sowie der Gesellschaftsanteile voraus. Die liquidationslose Übernahme der O(H)G durch einen der Gesellschafter bewirkt aber die Beendigung der Gesellschaft und den Untergang der Beteiligung an ihr.

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist die Steuer nach § 4 Abs 1 GrEStG von der Gegenleistung, zu berechnen (VwGH vom 29. Jänner 2009, 2008/16/0126 und dort zitierte Rechtsprechung; vgl. BFG vom 6.7.2017, RV/7101104/2016).

Dies gilt auch beim Ausscheiden eines reinen Arbeitsgesellschafter (BFG vom 16. Oktober 2014, RV/6100226/2008)

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

Die Gesamtgegenleistung ist im Verhältnis des Grundstückes zu den sonstigen Aktiva prozentuell auf das Grundstück entfallend zu besteuern (vgl. BFG 16.10.2014, RV/6100226/2008, BFG vom 6.7.2017, RV/7101104/2016 mnN).

*Im konkreten Fall ist an den ausscheidenden Gesellschafter eine Abfindung lt. Kaufvertrag in Höhe von € 1.000,- zu leisten. Das Gesellschaftsvermögen bestand aus den Liegenschaften in ***12***, ***9***, Top 31, ***9***, AP 27 und ***11***, Top 4. Gesellschaftsschulden waren nicht zu übernehmen.*

Bei der Bewertung des Gesellschaftsrechtes ist der I. Teil des BewG anzuwenden, sodass für unbewegliches Betriebsvermögen der gemeine Wert, für bewegliches der Teilwert zum Ansatz kommt.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Bei den in der Übernahmebilanz der KG zum 7. November 2019 angegebenen „gemeinen Werte“ handelt es sich augenscheinlich um Grundstückswerte im Sinne der Grundstückswertverordnung - GrWV, BGBl II 2015/442

*Aus diesem Grund hat das Finanzamt zur Ermittlung der GrESt Bemessungsgrundlage diese Grundstückswerte durch gemeinen Werte ersetzt. Bei Berechnung der gemeinen Werte für Top 31, ***9*** Top 4, ***11*** wurde - unter Berücksichtigung der von der Statistik Austria veröffentlichten Preistabelle für Eigentumswohnungen - ein m² Preis von 3.000,- pro m² zu Grunde gelegt.*

Der gemeine Wert für den Autoabstellplatz AP 27 wurde mit € 10.000,- (siehe dazu Kaufvertrag vom 3.2.2017, Erwerb von GR 30 + AP 25 durch den Beschwerdeführer) angesetzt.“

Durch den **Vorlageantrag vom 03.06.2022** – rechtzeitig innerhalb der mehrfach verlängerten Vorlagefrist eingebracht – gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

In der am **10. Juni 2025** abgehaltenen **mündlichen Senatsverhandlung** erläuterten die Parteien des finanzgerichtlichen Verfahrens ihre Standpunkte; diesbezüglich wird auf die entsprechende Verhandlungsniederschrift verwiesen.

Soweit die Ausführungen der Parteien in der mündlichen Verhandlung ausschlaggebendes Gewicht für die getroffene Entscheidung haben und über die in der Folge dargelegten Standpunkte in rechtlicher oder sachverhaltsmäßiger Hinsicht hinausgehen, finden sie Eingang in die nachfolgenden Überlegungen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die ***1*** Beteiligungs- und Vermögensverwaltung GmbH (FN ***2***) war die einzige Kommanditistin der protokollierten Firma ***5*** ***1*** ***3*** KG (FN ***4***). Diese betrieb ein Unternehmen zur Immobilienverwaltung. Ing. ***5*** ***1***, geb. ***6***, war alleiniger Komplementär der ***5*** ***1*** ***3*** KG. Nach der von der steuerlichen Vertretung am 24.02.2020 übermittelten Information war die ***1*** Beteiligungs- und Vermögensverwaltung GmbH (Kommanditistin) weder am Erfolg noch am Vermögen der ***5*** ***1*** "***3***" KG beteiligt.

Mit Kaufvertrag vom 07.10.2019 verkaufte die ***1*** Beteiligungs- & Vermögensverwaltung GmbH ihre Kommanditbeteiligung an der ***5*** ***1*** ***3*** KG samt den dazugehörenden fixen und variablen Konten an den alleinigen Komplementär Ing. ***5*** ***1***. Der Kaufpreis betrug € 1.000,-.

Das Gesellschaftsvermögen der ***5*** ***1*** ***3*** KG bestand aus den Liegenschaften EZ ***7***, KG ***8*** (***9***) BLNR 27 (AP 27) und BLNR 64 (W 31) sowie EZ ***10*** KG ***8*** (***11***) BLNR 4 (W 4). Gesellschaftsschulden bestanden nicht.

2. Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt steht außer Streit.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdage)

Der VwGH führte im Erkenntnis vom 04.05.2023, Ro2020/16/0013 in Rz 15ff aus:

„Nach dem Allgemeinen Teil der Gesetzesmaterialien zum HaRÄG (ErlRV 1058 BlgNR 22. GP 14 f) werde mit den vorgeschlagenen - Personengesellschaften betreffenden - gesetzlichen Änderungen klargestellt, „dass die offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften als solche rechtsfähig, also Träger von Rechten und Pflichten, sind“ und es sich dabei „nicht bloß um eine auf spezielle Aktivitäten beschränkte, sondern um eine umfassende Rechtsfähigkeit“ handle. Die Gesellschaft selbst solle „über eine umfassende Rechtsfähigkeit, die alle Rechte und Pflichten einer juristischen Person erfasst (§ 26 ABGB), verfügen“, womit Zweifel über die Reichweite ihrer Rechtsfähigkeit beseitigt werden sollen. Die Anerkennung der umfassenden Rechtsfähigkeit solle „nichts am inneren Aufbau dieser Gesellschaften“, somit auch nichts am Prinzip der „Gesamthandschaft“ ändern, womit aber nicht etwa „Gesamthandeigentum“ gemeint sei, sondern die Grundsätze der Selbstorganschaft, der engen Verbindung des Bestands der Gesellschaft mit „jenen konkreten Individuen“ die sich gesellschaftlich

zusammengeschlossen haben, und des Umstands, „dass der einzelne Gesellschafter nicht allein über seinen Gesellschaftsanteil verfügen kann und darf“ (siehe dazu auch ErlRV 1058 BlgNR 22. GP 36 ff).

Gemäß § 105 zweiter Satz UGB ist die offene Gesellschaft rechtsfähig (zur Maßgeblichkeit siehe § 907 Abs. 2 UGB). Aufgrund der umfassenden Rechtsfähigkeit (vgl. dazu OGH 15.9.2021, 7 Ob 101/21k; 19.3.2013, 4 Ob 232/12i) ist die Gesellschaft auch Zurechnungssubjekt des Gesellschaftsvermögens, das somit ausschließlich ihr und nicht den Gesellschaftern gemeinschaftlich zusteht (siehe dazu Artmann, UGB³, § 105 Rz 7; Kraus in U. Torggler, UGB³, § 105 Rz 7; Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² Rz 3/23). Im Schrifttum wird dazu weiters vertreten (Krejci in Krejci, Reform-Kommentar UGB § 105 Rz 30), dass sich „die „gesamthandschaftliche Verbundenheit“ der Gesellschafter“ nicht auf Fragen der Vermögenszuordnung beziehe (sondern auf die „Gesellschafterstellung bzw den Gesellschaftsanteil“), denn Zurechnungssubjekt der „gesellschaftsbezogenen Sachen-, Schuld- und Immaterialgüterrechte“ seien nicht „die Gesellschafter“, sondern „die Gesellschaft als solche“. Daher seien „die Gesellschafter keine Gesamthandeigentümer, sondern die Gesellschaft ist Alleineigentümer“.

Zum Wesen der Gesellschafterstellung bzw. des Beteiligungsverhältnisses wird - aus den bereits dargelegten Gründen - herrschend vertreten, die Gesellschaftsanteile seien nicht „sachenrechtliche Anteile am Gesellschaftsvermögen“, sondern jene gesellschaftsvertraglichen und somit schuldrechtlichen Rechte und Pflichten“, die dem einzelnen Gesellschafter zukommen; die Gesellschafter seien somit „an der Gesellschaft beteiligt, nicht jedoch am Gesellschaftsvermögen“, das „einzig und allein der Gesellschaft“ gehöre (Krejci in Krejci, Reform-Kommentar UGB § 109 Rz 7; vgl. auch Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² Rz 3/124). Die Zuordnung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschaft ist nach den Gesetzesmaterialien auch der Grund für die Neuregelung der Bestimmungen über die Auseinandersetzung mit einem ausscheidenden Gesellschafter (§ 137 UGB), in deren Rahmen die frühere Regelung des Art. 7 Nr. 15 Abs. 1 EVHBG (wonach der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters „am Gesellschaftsvermögen“ den übrigen Gesellschaftern zuwächst) nicht übernommen wurde (vgl. ErlRV 1058 BlgNR 22. GP 42; siehe dazu auch Krejci in Krejci, Reform-Kommentar UGB § 137 Rz 3, und Appl in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² Rz 3/121).

Gemäß § 142 Abs. 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über. Die Anwachsung nach § 142 UGB umfasst grundsätzlich das gesamte Vermögen und daher auch das Liegenschaftseigentum der Personengesellschaft. Aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Gesamtrechtsnachfolge bedarf es dabei keiner weiteren (besonderer) Übertragungsakte (vgl. OGH 24.3.2015, 5 Ob 62/15a). Nach der jüngeren Rechtsprechung des OGH bewirkt die gesetzlich angeordnete Gesamtrechtsnachfolge auch den Übergang (bzw. die Fortwirkung) der Gestaltungsrechte der §§ 1068 ff ABGB auf den übernehmenden (ehemaligen) Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft (vgl. OGH 18.6.2020, 5 Ob 74/20y, zu einem Vorkaufsrecht gemäß § 1072 ABGB; siehe zum Ganzen auch OGH 23.6.2022, 5 Ob 215/21k, mwN).

Da der Übergang des Vermögens ex lege stattfindet, wird damit - sofern zum Gesellschaftsvermögen Grundstücke gemäß § 2 GrEStG gehören - weiterhin (vgl. erneut VwGH 30.5.1994, 89/16/0019, mwN, zur ständigen Rechtsprechung zu § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1955,

sowie 19.1.1994, 93/16/0139, zu § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, jeweils in Fällen der Anwachsung gemäß § 142 HGB) ein Erwerb gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG verwirklicht, was auch von der Revisionswerberin nicht in Abrede gestellt wird.

Der Erwerb der im Vermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke - im Wege der durch § 142 Abs. 1 UGB angeordneten Gesamtrechtsnachfolge - erfolgt dabei im Hinblick auf die dargelegten zivil- und gesellschaftsrechtlichen Grundsätze - entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, die in den mit dem HaRÄG eingeführten Neuregelungen keine wesentliche Änderung zur bis dahin geltenden Rechtslage erblickt - allerdings nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Gesellschafter (ebenso N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG¹⁵ § 1 Rz 251a; Taucher, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Grunderwerbsteuerrecht, in GS Arnold² [2016] 345 [362]; Perl in Bergmann/Ratka, Handbuch Personengesellschaften² Rz 19/26 und 19/113). Die Zugehörigkeit der betroffenen Gesellschafter (des zuletzt ausgeschiedenen und des übernehmenden) zum in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 angeführten Personenkreis ist daher für die Besteuerung ohne Relevanz. Nicht anderes kann im Übrigen für die mit dem StRefG 2015/16, BGBl. I Nr. 118/2015, eingeführte Bezugnahme auf den in § 26a Abs. 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis (§ 7 Abs. 1 Z 1 lit. c GrEStG) gelten.

Zur - weiteren, in der Revision aufgeworfenen - Rechtsfrage, was als Bemessungsgrundlage in jenen Fällen heranzuziehen sei, in denen - wie im vorliegenden Revisionsfall - ein nur geringer Anteil an einer OG vom vorletzten auf den letzten Gesellschafter unentgeltlich übergehe, erscheint zunächst die Klarstellung notwendig, dass der Erwerbsstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht mit der Schenkung des Gesellschaftsanteils, sondern mit dem Übergang des Vermögens gemäß § 142 Abs. 1 UGB auf den „letzten Gesellschafter“ verwirklicht wird. Wie bereits ausgeführt, erwirbt dabei der verbleibende Gesellschafter ex lege das gesamte Gesellschaftsvermögen und - mangels einer dem § 6 Abs. 2 GrEStG 1955 entsprechenden Bestimmung - nicht nur im Ausmaß der Beteiligungsquote des vorletzten Gesellschafters. Die Rechtsansicht der Revisionswerberin, wonach der verwirklichte Grundstückserwerb im Ausmaß ihres bisherigen 95%-igen Anteils an der L OG außer Betracht zu bleiben habe, findet in den anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen daher keine Deckung, was im Übrigen vom Verwaltungsgerichtshof schon zur Anwachsung gemäß § 142 HGB ausgesprochen wurde (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Was schließlich die Frage der im vorliegenden Revisionsfall heranzuziehenden Bemessungsgrundlage betrifft, bringt die Revisionswerberin - im Ergebnis - vor, das Bundesfinanzgericht habe eine zu hohe Gegenleistung angenommen. Dem ist allerdings entgegenzuhalten, dass im angefochtenen Erkenntnis die Grunderwerbsteuer nicht von der Gegenleistung, sondern gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 vom höheren gemeinen Wert der erworbenen Grundstücke berechnet wurde. Da die Annahme einer niedrigeren Gegenleistung somit keine Auswirkungen auf die Festsetzung der Grunderwerbsteuer gehabt hätte, ist die Revisionswerberin in dieser Hinsicht nicht beschwert.“

684 der Beilagen XXV. GP - Regierungsvorlage – Erläuterungen zu Zu Artikel 6 (Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes 1987) Zu Z 1 (§ 1 Abs. 2a, 3, 4 und 5) lauten auszugsweise:

„Der Tatbestand der Anteilsvereinigung kommt im Allgemeinen nur bei Kapitalgesellschaften zur Anwendung. Bei Personengesellschaften ist eine Anteilsvereinigung derzeit nur denkbar, wenn sämtliche Anteile „in der Hand“ eines Organkreises vereinigt werden. In allen anderen

Fällen kommt es zur Anwachsung, wenn der vorletzte Gesellschafter ausscheidet, weshalb dieser Vorgang keine Anteilsvereinigung darstellt (Gesellschaft geht unter).

[...]

2. Personengesellschaften

Derzeit werden Personengesellschaften – ebenso wie Treuhänderkonstruktionen bei Kapitalgesellschaften – eingesetzt, um die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden, indem anstelle von Grundstücken (Substanz-)Anteile an der grundstücksbesitzenden Personengesellschaft steuerfrei übertragen werden.

Es soll ein neuer Erwerbstatbestand aufgenommen werden, der dann zum Tragen kommt, wenn sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand einer Personengesellschaft dahingehend ändert, dass mindestens 95% der unmittelbar gehaltenen Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen oder dem Treugeber treuhändig gehaltene Anteile zuzurechnen sind. Die Einführung der 95%-Grenze soll weiters bewirken, dass künftig Anteilsvereinigungen gemäß § 1 Abs. 3 auch bei Personengesellschaften denkbar sein sollen. Damit soll ein Gleichklang mit den Tatbeständen bei Kapitalgesellschaften geschaffen werden. Wird durch einen Rechtsvorgang sowohl der Tatbestand des § 1 Abs. 2a als auch jener des § 1 Abs. 3 erfüllt, dann soll klargestellt werden, dass vorrangig der Tatbestand des § 1 Abs. 2a zum Tragen kommt.

Die 95%-Grenze wird in Anlehnung an die deutsche Rechtslage eingezogen und betrifft nur Anteile am Vermögen (Substanzbeteiligungen), nicht jedoch Anteile von so genannten reinen Arbeitsgesellschaften.

[...]

5. Steuerschuldner

Korrespondierend zum neuen Erwerbstatbestand in § 1 Abs. 2a wird eine Regelung getroffen, dass bei einer Änderung des Gesellschaftertatbestandes im Ausmaß von 95% die Personengesellschaft die (einzige) Schuldnerin der Grunderwerbsteuer ist.“

Daraus ergibt sich für den gegenständlichen Fall:

Die Liegenschaften standen vor der Anwachsung im Alleineigentum der Gesellschaft.

Gemäß § 142 Abs. 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt.

Es liegt ein Erwerb durch Anwachsung gemäß § 142 UGB vor. Die Anwachsung gemäß § 142 UGB ist ein Erwerb gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG.

Während § 1 Abs 1 und Abs 2 GrEStG auf den Rechtsverkehr mit Grundstücken gerichtet sind und damit im Wesentlichen den Umsatz mit Grundstücken der GrESt-Pflicht unterwerfen, zielt § 1 Abs 3 GrEStG – wie § 1 Abs 2a GrEStG – aus Sicht des Rechtsverkehrs auf die Veränderung der Eigentumsverhältnisse an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft (also auf die

Übertragung von Anteilen an Gesellschaften). Zivilrechtlicher Anknüpfungspunkt dieses Tatbestands ist daher der Erwerb von Gesellschaftsanteilen.

Im gegenständlichen Fall war aber nicht Ziel sämtliche Anteile an einer Gesellschaft, die weiterhin fortbesteht, zu erwerben, sondern Ziel war es die Grundstücke, die im Alleineigentum der Gesellschaft standen, zu erwerben.

§ 4 Abs 1 GrEStG erster und zweiter Satz lauten:

„(1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen.“

Daraus geht klar hervor, dass in Fällen des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, falls diese höher ist als der Grundstückswert.

Die Anwachsung beruht auf einem Rechtsgeschäft zwischen dem ausscheidenden und dem übernehmenden Gesellschafter. Der eine Gesellschafter verpflichtet sich zum Ausscheiden, also zur Aufgabe seiner Gesellschafterstellung mit der Folge des Verlusts der Vermögensbeteiligung, der andere (verbleibende) dagegen zu dessen Abfindung und zur Übernahme der Schulden. Aus diesem Kausalgeschäft folgt einerseits der obligatorische Rechtsgrund des Übergangs von Vermögen auf den einen Gesellschafter, andererseits der Anspruch des anderen (Ausscheidenden) auf das, was ihm aus der Auseinandersetzung zusteht. Dieses Verhältnis ist ausreichend, um eine Gegenleistung iSd § 5 Abs 1 GrEStG zu begründen.

Die Gegenleistung besteht aus dem, was der ausscheidende Gesellschafter (bzw seine Erben) bei der Auseinandersetzung zu erhalten hat, dazu gehören:

- das Auseinandersetzungsguthaben des ausscheidenden Gesellschafters
- der Wert der Gesellschaftsschulden, die der verbleibende Gesellschafter zu übernehmen hat
- der Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters

Als Gesamtabfindung ist nicht nur der Anspruch des Ausscheidenden nach § 137 UGB zu verstehen, sondern die Höhe der ausdrücklich vereinbarten Abfindung, die höher oder niedriger ausfallen kann, als die nach dem Gesetz geschuldete wäre. Bei der Bewertung der Wirtschaftsgüter zum Zwecke der Berechnung der GrESt ist nicht vom gemeinen Wert, sondern vom Teilwert auszugehen (Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner, GrEStG, § 5 Rz 401 ff).

Die Gegenleistung errechnet sich daher folgendermaßen:

Auseinandersetzungsguthaben	1.000,00 €
-----------------------------	------------

Schulden	0,00 €
Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters	261.378,03 €
Gegenleistung	262.378,03 €

Eine analoge Anwendung des § 1 Abs 2 a bzw § 1 Abs 3 GrEStG scheidet aus, da eine Analogie eine planwidrige Gesetzeslücke voraussetzt. Eine solche ist im gegenständlichen Fall nicht gegeben, da sich bereits aus 684 der Beilagen XXV. GP - Regierungsvorlage – Erläuterungen zu zu Artikel 6 ergibt, dass eine Anwachsung **keine** Anteilsvereinigung darstellt.

Für Anteilsvereinigungen wurde ein begünstigter Steuersatz vorgesehen, da nur ein mittelbarer Grunderwerb erfolgt. Bei der Anwachsung erfolgt hingegen ein unmittelbarer Grunderwerb. Dieser ist daher den anderen unmittelbaren Grunderwerben gleichzustellen. Es ist daher der Grunderwerbsteuersatz des § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG anzuwenden.

Gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG beträgt der Steuersatz 3,5%.

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG ist aber für den Fall, dass der Grundstückswert höher ist, als die Gegenleistung, der Grundstückswert Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer.

Nach der gesetzlichen Definition des § 4 Abs 1 GrEStG ist der Grundstückswert entweder

als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 abs 2 BewG und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes, oder

in Höhe eine von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes

zu berechnen.

Im gegenständlichen Fall wird der Grundstückswert folgendermaßen errechnet:

Laut Statistik Austria betragen die Durchschnittspreise für Eigentumswohnungen ohne Außenflächen für den Bezirk Dornbirn für Wohnungen ab Baujahr 1991 für Wohnungen mit weniger als 64 m² € 4.258,00 und für Wohnungen mit 64 - 82 m² € 4.106,00. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts ist von Werten vom zumindest € 3.000,00/m² + € 10.000,00 für die Garagenanteile auszugehen. Der Grundstückswert beträgt daher 382.000,00 €.

Da im gegenständlichen Fall der Grundstückswert höher ist, als die Gegenleistung verbleibt kein Raum dafür, den Grundstückswert um Teile der Gegenleistung zu erhöhen. Der Beschwerde war daher teilweise stattzugeben und die Grunderwerbsteuer mit 13.370,00 €, das sind 3,5% von 382.000,00 € festzusetzen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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. Da zu allen im gegenständlichen Fall zu lösenden Rechtsfragen, Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs existiert, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. Juni 2025