



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/0020-F/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm Dr Jakob Stemmer, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14.3.1994 betreffend Grunderwerbsteuer, StrNr 118/0825 entschieden:

Der Berufung wird stattgegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 38.847,62 € festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungsführer war Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer der FSV GmbH.

Weiters war der Berufungsführer Komplementär der FSV KG. Kommanditistin war seine Ehegattin. Der Berufungsführer war am Vermögen der FSV KG zu 90% seine Ehegattin zu 10% beteiligt. Die FSV KG war Eigentümerin der Liegenschaften EZ 4710 und EZ 4361 KG L. Die FSV KG hat ihren Betrieb zum 30.6.1992 aufgegeben. Im Zuge der Auseinandersetzung übernahm der Berufungsführer die Aktiva der FSV KG in sein Privatvermögen. Seine Ehegattin erhielt ein Auseinandersetzungsguthaben in Höhe von S 600.000,00.

Mit Bescheid vom 14. März 1994 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von S 604.555,00 vorgeschrieben.

In der Berufung vom 11. April 1994 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor, dass aus der Aufsandungserklärung vom 21.12.1992 klar abzuleiten sei, dass nur die Liegenschaft EZ 4361 ins Privatvermögen des Berufungsführers übergegangen sei. Es sei von vornherein zwischen den Gesellschaftern vereinbart worden, dass die Liegenschaft EZ 4710 von der FSV KG an die FSV GmbH verkauft werden solle. Das auf diesem Grundstück befindliche Gebäude habe seit jeher als Unterkunft für betriebsangehörige Gastarbeiter gedient. Es sei niemals beabsichtigt gewesen dieses alte Gebäude aus dem Betriebsvermögen zu entnehmen und ins Privatvermögen zu überführen. Damit der Verkaufswert dieser Liegenschaft beim Verkauf durch die FSV KG an die FSV GmbH einem Fremdvergleich standhalte, sei im Zeitpunkt der Errichtung der Urkunden Ende 1992 vereinbart worden, eine Schätzung der EZ 4710 zu veranlassen. Das Gutachten über die Verkehrswertschätzung sei im April 1993 erstellt worden und sei die Grundlage für den Kaufvertrag zwischen der FSV KG und der FSV GmbH gewesen. Der Berufungsführer habe dieses Grundstück niemals in sein außerbücherliches Eigentum übernommen. Die FSV KG habe den gesamten Maschinenpark einschließlich der Gastarbeiterunterkunft an die FSV GmbH verkauft. In den übernommenen Aktiven und Passiven sei daher die Kaufpreisforderung für die Liegenschaft EZ 4710 sowie der Kaufpreis für die verkauften Maschinen und Einrichtungen enthalten. Hätte die gegenständliche Liegenschaft ins Privatvermögen überführt werden sollen, so wäre dies sicherlich im Rahmen der Aufsandungserklärung vom 21.12.1992 erfolgt. Die Löschung der KG sei deshalb nicht veranlasst worden, weil sie noch Eigentümerin der Liegenschaft EZ 4710 gewesen sei und für den Kaufvertrag Parteifähigkeit gegeben sein musste. Mangels Vorliegens der Schätzung habe der Kaufvertrag von der im Eigentum der KG stehenden Liegenschaft erst zu einem späteren Zeitpunkt erstellt werden können.

In der Berufungsvorentscheidung vom 16. Juni 1994, womit die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde, hat das Finanzamt im Wesentlichen ausgeführt, dass nach der

Rechtsprechung des VwGH die Geschäftsübernahme iSd § 142 HGB einerseits die Vollbeendigung der Personengesellschaft, deren Geschäft durch den übernehmenden Gesellschafter ohne Liquidation fortgeführt werde und andererseits den Eintritt des übernehmenden Gesellschafters in die Rechtsposition der früheren Gesellschaft kraft Universalsukzession bewirke. Ein Weiterbestehen der Gesellschaft und damit ein Zurückbehalten einzelner Vermögensteile sei damit nicht denkbar. Gegenstand des Erwerbes sei das gesamte Vermögen der früheren Personengesellschaft, wie es im Zeitpunkt der Auflösung bestanden habe. Hinsichtlich der beiden Grundstücke sei der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG erfüllt. Im gegenständlichen Fall sei die Auflösung der Gesellschaft und damit der Erwerb am 30.6.1992 erfolgt. Dies ergebe sich aus der Aufsandungsurkunde vom 21.12.1992, worin auch festgestellt worden sei, dass die Übernahme des Vermögens bereits stattgefunden habe. An dem kraft Gesetzes eingetretenen Erwerb ändere auch der Umstand, dass die KG vorerst nicht aus dem Firmenbuch gelöscht worden sei und auch keine Aufsandung hinsichtlich der strittigen Liegenschaft erfolgt sei, nichts. Die Eintragung der Änderung des Grundbuches stelle lediglich eine Berichtigung auf Grund des eingetretenen Erwerbes kraft Gesetzes dar und es sei steuerlich unbeachtlich, ob und wann diese Eintragung vom Berechtigten veranlasst werde. Zu untersuchen bleibe auf Grund der Ausführungen in der Berufung aber noch, ob die strittige Liegenschaft bei Auflösung bereits aus dem Titel eines rechtsgültigen Kaufvertrages aus dem Vermögen der Gesellschaft ausgeschieden worden sei. Die Auflösung sei mit 30.6.1992 erfolgt. Nach den Ausführungen in der Berufung sei bei Erstellung der Aufsandungsurkunde Ende 1992 vereinbart worden eine Schätzung in Auftrag zu geben, die Grundlage für den Kaufvertrag mit der FSV GmbH sein sollte. Im April 1993 sei die Schätzung durchgeführt worden. Der Kaufvertrag sei erst am 13.10.1993 abgeschlossen worden. Im Hinblick auf diesen zeitlichen Ablauf der Ereignisse könne aber auch dem im Schreiben vom 19.5.1994 angeführten Entschluss des Berufungsführers nicht mehr Bedeutung zugemessen werden, als einen Entschluss in Zukunft einen Vertrag abzuschließen. Voraussetzung für das Zustandekommen eines Kaufvertrages sei nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH nämlich einerseits die Einigung über Kaufgegenstand und Kaufpreis, wobei beide bestimmt sein müssten und andererseits dass die Parteien in der Außenwelt ihren Willen, ein Rechtsgeschäft abzuschließen gehörig kundgetan hätten. Nach den obigen Ausführungen seien bei Auflösung der Gesellschaft die Bedingungen für einen rechtsgültigen Kaufvertrag daher nicht vorgelegen, sodass auch die strittige Liegenschaft in diesem Zeitpunkt noch zum Vermögen der KG gehört habe und infolge der Auflösung auch hinsichtlich dieser Liegenschaft ein Erwerb kraft Gesetzes gegeben sei.

Im Vorlageantrag vom 18. Juli 1994 brachte der Berufungsführer ergänzend vor, dass es sich beim gegenständlichen Vorgang nicht um eine Geschäftsübernahme iSd § 142 HGB gehandelt habe, sondern um eine Betriebsaufgabe. So sei ein Teil der Liegenschaften in das Privatvermögen des Berufungsführers übernommen worden, Warenlager und Maschinen sowie die streitgegenständliche Liegenschaft seien an die FSV GmbH verkauft worden. Damit sei der betriebliche Organismus als solcher zerschlagen worden und es liege eine Betriebsaufgabe für die Firma FSV KG vor. Folgerichtig sei auch steuerrechtlich nicht etwa eine Einbringung des Vermögens in die FSV GmbH vorgenommen, sondern eine Betriebsaufgabe mit allen Konsequenzen der Versteuerung durchgeführt worden. Überdies sei weder der Tatbestand des § 142 HGB erfüllt, noch eine vertragliche Vereinbarung in diesem Sinne abgeschlossen worden. Auf handelsrechtlicher Ebene bedeute dies, dass es sich nicht um eine Universalsukzession handle, sondern dass die FSV KG in das Stadium der Liquidation eingetreten sei. Der Unterschied bestehe darin, dass im Falle des § 142 HGB die Vollbeendigung der Personengesellschaft eintrete, im Stadium der Liquidation die Handlungsfähigkeit der KG jedoch erhalten bleibe. Auch wenn daher die Veräußerung der streitgegenständlichen Liegenschaft nicht bereits zum 30.6.1992 stattgefunden hätte, wäre ein zurückbehalten einzelner Vermögensteile im Gegensatz zu den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung noch möglich und eine spätere Veräußerung an die FSV GmbH hätte noch stattfinden können. Dies wäre jedoch nur für den Fall relevant, dass das Zustandekommen eines rechtsgültigen Vertrages über die Veräußerung des streitgegenständlichen Grundstückes zum 30.6.1992 verneint würde. Der Abschluss eines Kaufvertrages unterliege grundsätzlich der Privatautonomie der Vertragspartner. Dies bedeute unter anderem, dass Rechtsgeschäfte, so das Gesetz nicht eine andere Anordnung treffe, in gewillkürter Form abgeschlossen werden können. Ob dann noch eine Urkunde zu bestimmten Zwecken über dasselbe Rechtsgeschäft abgeschlossen werde, hindere nicht die Gültigkeit des ursprünglich abgeschlossenen Rechtsgeschäftes. Für den Vertragsabschluss wesentlich sei, dass über die vom Gesetz zwingend aufgestellten Tatbestandsmerkmale zwischen den Vertragsparteien Willenseinigung hergestellt sei. Diese Tatbestandsmerkmale bestünden beim Kauf im Kaufgegenstand einerseits und im Kaufpreis andererseits. Bestehe also Einigkeit über Kaufgegenstand und Kaufpreis so komme ein Kaufvertrag gültig zustande. Die Meinung dass darüber hinaus die Parteien in der Außenwelt ihren Willen ein Rechtsgeschäft abzuschließen gehörig kundgetan haben müssen, sei verfehlt. Es sei zwar sicherlich richtig, dass die Schlüssigkeit einer Willenserklärung danach beurteilt werde, ob die Parteien durch ihr objektives Verhalten unter Berücksichtigung der im redlichen Verkehr geltenden

Gewohnheiten und Bräuche einen rechtsgeschäftlichen Willen bekundet haben. Wenn die Willensbildung zwar für zwei verschiedene Rechtspersönlichkeiten jedoch in derselben natürlichen Person zustande komme, wäre es überzogen und den im redlichen Verkehr geltenden Gewohnheiten widersprechend, wenn hier ein schriftlicher Vertrag für die Gültigkeit des Rechtsgeschäftes verlangt würde. Dass ein solcher noch abgeschlossen wurde, habe den Grund, dass für die Verbücherung eines Liegenschaftserwerbes eine grundbuchsfähige Urkunde vorhanden sein müsse, wobei dieser im Bezug auf den Vertragsabschluß nur mehr deklarative Wirkung zukomme. Was die Bestimmtheit des Kaufpreises anlange, so sei einzuschränken, dass Bestimmtheit auch dann vorliege, wenn die Parteien zwar keine Zahl genannt haben, jedoch Bestimmbarkeit gegeben sei. Diese sei schon dann gegeben, wenn von einem orts- oder geschäftsüblichen Preis ausgegangen werde oder seine Bestimmung dem billigen Ermessen eines Dritten überlassen werde. In seinem Schreiben vom 19. Mai 1994 habe der Berufungsführer bekundet, dass er als alleiniger Komplementär der FSV KG anlässlich der Betriebsaufgabe per 30.6.1992 beschlossen habe, der FSV GmbH die streitgegenständliche Liegenschaft zu verkaufen. Damit sei aber klargestellt, dass sowohl ein rechtsgeschäftlicher Wille auf Veräußerung bzw Erwerb der streitgegenständlichen Liegenschaft vorgelegen sei, als auch die Bestimmbarkeit des Kaufpreises durch den Verkehrswert gegeben gewesen sei. Der Umstand, dass die Übertragung der Liegenschaft an die FSV GmbH von vornherein beabsichtigt gewesen sei, werde auch durch die Indizien des Nichtanführens dieser Liegenschaft in der Aufsandungserklärung bzw der Sinnhaftigkeit der Liegenschaft als Arbeiterunterkunft in der FSV GmbH gestützt. Er beantrage daher der Berufung stattzugeben.

In einer Eingabe vom 31.7.2003 brachte der Berufungsführer vor, dass entgegen der Darstellung in der Berufungsvorentscheidung nicht von einer Geschäftsübernahme nach § 142 HGB auszugehen sei. Diese Bestimmung betreffe explizit die Übernahme des Geschäftes bei Ausschließung eines Gesellschafters aus einer Zweipersonengesellschaft und werde auch auf das Ausscheiden von Gesellschaftern in anderen Fällen angewendet. Im gegenständlichen Fall führe die Betriebsaufgabe zur Auflösung der Gesellschaft, welcher die Liquidation oder Auseinandersetzung zu folgen habe. Keineswegs komme es dabei zu einem Eigentumsübergang kraft Gesetzes. Die Betriebsaufgabe begründe daher keinen Grunderwerbsteuertatbestand. Es sei also zu prüfen, ob die Aufsandungserklärung vom 21.12.1992, auf die sich der angefochtene Bescheid beziehe, hinsichtlich der berufsgegenständlichen Liegenschaft einen solchen Tatbestand erfülle. In dieser Aufsandungserklärung werde auch die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern

festgelegt. Die Aufsandungserklärung sei daher im Grundsatz geeignet, einen Grunderwerbsteuertatbestand zu erfüllen, wie dies hinsichtlich des GST -NR 819/1 in EZ 4361 auch zutrefte. Auf Grund des anlässlich der Betriebsaufgabe per 30.6.1992 gefassten Beschlusses des Berufungsführers, das GST -NR 259/3 an die FSV GmbH zu verkaufen, scheine dieses Grundstück in der Aufsandungserklärung nicht mehr auf. Wie sich bereits aus Absatz 2 dieser Erklärung ergebe, werde nur das GST -NR 819/1 in die Auseinandersetzungsvereinbarung einbezogen. Dasselbe ergebe sich auch eindeutig aus der Einwilligung in die Einverleibung. Wäre es bloß darum gegangen hinsichtlich des GST -NR 259/3 die Eintragungsgebühr zu ersparen, wäre dieses Grundstück sehr wohl in die Einverleibungsbewilligung aufzunehmen gewesen, nur die grundbücherliche Durchführung hätte sich auf GST -NR 819/1 beschränkt. Bereits nach dem Wortlaut der Aufsandungserklärung sprächen überwiegende Gründe dafür, diese im Sinne der Berufung auszulegen. Keineswegs könne aus dieser Urkunde zwingend darauf geschlossen werden, dass der Berufungsführer mit dieser Urkunde einen Anspruch auf Übereignung des GST -NR 259/3 erworben habe. Dieser Befund werde durch die als weiteres Kriterium der Auslegung zu erforschende Absicht der Parteien bestätigt. Der Berufungsführer habe beschlossen, das Grundstück an die FSV GmbH zu verkaufen. Entgegen den bisherigen Überlegungen der Finanzbehörde habe dieser Entschluss keineswegs nach außen in Erscheinung treten müssen, sondern sei im Rahmen der Beweiswürdigung zu berücksichtigen und der Auslegung zu Grunde zu legen. Ergänzend sei zu beachten, dass sachenrechtlich die Mitwirkung der KG zur Übertragung des Eigentums erforderlich gewesen sei. Bis zur Vollabwicklung bleibe die aufgelöste KG Trägerin von Rechten und Pflichten und sei als solche auch parteifähig. Die Aufsandungserklärung enthalte keine Einwilligung der KG zur Einverleibung des Eigentumsrechtes an GST -NR 259/3 für den Berufungsführer. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher um den Wert des GST -NR 259/3, sohin um den Betrag von ATS 2.000.000,00 zu kürzen. Weiters regte der Berufungsführer die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung an.

Im Erörterungstermin brachten die Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen ergänzend vor, dass es einzig und allein darum gehe, wie die Aufsandungserklärung auszulegen sei und ob sie geeignet sein könnte, den Anspruch der Übereignung zu begründen. Der Willensentschluss des Berufungsführers das Grundstück an die GmbH zu verkaufen habe als Auslegungsbehelf der Aufsandungsurkunde nicht nach außen treten müssen. Die Heranziehung von Prinzipien für die Wirksamkeit von rechtsgeschäftlichen Erklärungen von Personen mit sich selbst würden hier nicht Platz greifen. Es gäbe keinen

Grund warum die Aufsandungserklärung das Grundstück nicht hätte beinhalten sollen, wenn es an den Berufungsführer hätte übertragen werden sollen. Bei der Erstellung der Aufsandungserklärung sei das streitgegenständliche Grundstück gedanklich bereits – wie im Übrigen auch das bewegliche Anlagevermögen – an die GmbH verkauft gewesen.

Der Vertreter des Finanzamtes entgegnete, dass die Aufsandungserklärung nur eine nachträgliche Beurkundung dessen sei, was die Gesellschafter vereinbart hätten. Die Aufsandungserklärung sei nur zum Zweck der Übertragung der einen Liegenschaft abgegeben worden, weil die Aufsandungserklärung typischerweise nicht einen Rechtsanspruch begründe, sondern nur urkundlich benötigt werde für die grundbücherliche Durchführung. Der Wille auf Veräußerung der Liegenschaft an die GmbH sei nicht nach außen getreten und daher unbeachtlich.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG unterliegt ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet der Grunderwerbsteuer.

Gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG unterliegt der Erwerb des Eigentums an einem inländischen Grundstück, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, der Grunderwerbsteuer.

Im gegenständlichen Fall wurde das Unternehmen der KG vom Berufungsführer nicht als Einzelunternehmen weitergeführt. Die Voraussetzungen des § 142 HGB liegen daher nicht vor. Der Berufungsführer hat daher keinen Erwerb nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG verwirklicht.

Im vorliegenden Fall ist nur strittig, ob aus der durch die Aufsandungserklärung dokumentierten Vereinbarung abgeleitet werden kann, dass das berufsgegenständliche Grundstück in das Privatvermögen des Berufungsführers übertragen wurde oder nicht.

Es ist zwar richtig, dass für die Anerkennung eines Insihgeschäftes in Form einer Doppelvertretung der Rechtsgeschäftswille in einer Form nach außen treten muss, so dass dieser Wille nicht einseitig rückgängig gemacht werden kann; im vorliegenden Fall geht es aber nicht darum, ob der Verkauf der streitgegenständlichen Liegenschaft bereits zum Zeitpunkt der Vereinbarung des durch die Aufsandungserklärung dokumentierten Rechtsgeschäftes bereits rechtsgültig an die GmbH erfolgt ist, sondern ob aus der

Aufsandungserklärung der Erwerb der berufungsgegenständlichen Liegenschaft durch den Berufungsführer abgeleitet werden kann.

In der Aufsandungserklärung ist nur das unstrittig an den Berufungsführer übertragene GST - NR 819/1 ausdrücklich erwähnt. Aus der Formulierung "Im Zuge der Auseinandersetzung übernimmt Herr FSV die Aktiva und Passiva der Firma FSV in sein Privatvermögen" kann nach Ansicht des UFS nicht abgeleitet werden, dass der Berufungsführer auch das streitgegenständliche Grundstück in sein Privatvermögen übernommen hat, weil es keinen einsichtigen Grund dafür gibt, dass der Berufungsführer, hätte er auch dieses Grundstück in sein Privatvermögen übernehmen wollen, dieses nicht in die Aufsandungserklärung aufgenommen hat. Zudem wurde der vom Berufungsführer beabsichtigte Verkauf der Liegenschaft an die GmbH nach Einholung eines Schätzungsgutachtens tatsächlich durchgeführt. Es kann daher nicht mit hinreichender Gewissheit festgestellt werden, dass die berufungsgegenständliche Liegenschaft vom Rechtsgeschäftswillen umfasst war und eine Übertragung der Liegenschaft ins Privatvermögen des Berufungsführers beabsichtigt war. Der Berufung war daher stattzugeben und der angefochtene Bescheid im Rahmen des Berufsbegehrens abzuändern.

Feldkirch, 24. Oktober 2003