



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., inF., vertreten durch Wesonig & Partner Steuerberatung GmbH, 8160 Weiz, Birkfelder Straße 25, vom 28. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 16. Juli 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Im gerichtlichen Vergleich vom 27. November 2008 anlässlich ihrer einvernehmlichen Ehescheidung vereinbarten Herr Bw. (in der Folge auch Berufungswerber genannt) und Frau RR einerseits die Obsorge, den Kindesunterhalt und das Besuchsrecht bez. der gemeinsamen Kinder und andererseits gaben sie einen wechselseitigen Unterhaltsverzicht ab, stellten fest, dass die bisherige gemeinsame Ehewohnung im Eigentum der Frau RR steht und vom Berufungswerber bereits geräumt wurde und dass es außer dem gemeinsamen Unternehmen X KEG keine sonstigen gemeinsamen Vermögenswerte oder Zahlungsverbindlichkeiten gibt. Frau RR überträgt ihre gesamten Kommanditanteile an der X KEG an den Berufungswerber,

wobei vereinbart wurde, dass dieser das Unternehmen unter Ausschluss der Liquidation als protokollierten Einzelbetrieb fortführt, und sie erhält ein Ausscheidungsguthaben aus der KEG in Höhe von 40.000,00 €.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes gab der steuerliche Vertreter des Berufungswerbers bekannt, dass der 10%-Kommanditanteil abgetreten worden sei und gleichzeitig wurde die Bilanz der X KEG zum 31.12.2008 vorgelegt. Das Unternehmen war zum damaligen Zeitpunkt grundbürgerlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ 1. In der Bilanz wurde das Grundstück mit dem Betriebsgebäude mit 260.941,97 € bewertet, das sonstige bewegliche Vermögen mit insgesamt 263.107,46 €. In den Passiva ist unter der Position Eigenkapital das Komplementärkapital mit 207.107,69 € und das Kommanditkapital mit 726,73 € angesetzt, die Rückstellungen, Verbindlichkeiten und Rechnungsabgrenzungsposten mit insgesamt 316.214,93 € bewertet.

Im Firmenbuch sind bei der X KEG seit 20. Mai 1992 der Berufungswerber und Frau RR als unbeschränkt haftende Gesellschafter eingetragen, ab 9. April 1994 wurde bei Frau RR die Funktion des Komplementärs gelöscht und sie tritt als Kommanditistin in Erscheinung, wobei ab 26. September 1996 eine Namensänderung vorgenommen wurde.

Das Finanzamt setzte für den o. a. Rechtsvorgang mit Bescheid vom 16. Juli 2010 die Grunderwerbsteuer gemäß [§ 7 Z 3 GrEStG 1987](#), ausgehend von einer Gegenleistung in Höhe von 282.825,20 €, mit 9.898,88 € fest. In der Begründung des Bescheides wurde dargelegt, dass die Liegenschaft kraft handelsrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge ([§ 142 UGB](#)) vom Gesamthandeigentum der KG ins Alleineigentum des letzten Gesellschafters gewechselt habe. Die Grunderwerbsteuer erfasse in [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#) den Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist. Zur Gesamtgegenleistung gehörten die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters, die Schulden der Gesellschaft für die der übernehmende Gesellschafter nunmehr allein einzustehen hat und der bisherige Gesellschaftsanteil des übernehmenden Gesellschafters. Der Verkehrswert/Teilwert aller Aktiva sei in das Verhältnis zum Verkehrswert/Teilwert der Grundstücke zu setzen, um den Anteil der Liegenschaften am Gesamtvermögen (=Grundstücksquote) zu ermitteln. Die Gegenleistung für die Grundstücke ergebe sich aus der Anwendung der Grundstücksquote auf die Gesamtgegenleistung.

Schulden ges.	316.214,93 €
bish. Gesellschaftsanteil d. übernehmenden Gesellschafters	207.107,69 €

Abfindung	<u>40.000,00 €</u>
Gesamtgegenleistung	563.322,62 €
Verkehrswert Liegenschaft (Buchwert lt. Bilanz)	260.941,97 €
Verkehrswert sonstige Aktiva	263.107,46 €
Anteil Liegenschaft an Gesamtaktiva	50,2066%
daher von Gesamtgegenleistung auf Liegenschaft entfallend	282.825,20 €

Der Steuersatz gemäß [§ 7 Z 3 GrEStG 1987](#) werde herangezogen, da das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen ins Alleineigentum des Übernehmers übergeht.

Dagegen erhob der Berufungswerber die Berufung mit der Begründung, dass das Ausscheiden der Kommanditistin RR im Zuge eines Scheidungsvergleiches erfolgt sei und dass aus Vereinbarungen über die Aufteilung des ehelichen Gebrauchsvermögens und der ehelichen Ersparnisse im Allgemeinen bzw. jedenfalls im Falle eines Globalcharakters der Vereinbarung eine Gegenleistung nicht ermittelt werden könne, wobei die Ausgleichszahlung keine Gegenleistung sei, zumal sie ihrem Wesen nach kein Entgelt, sondern einen Spitzenausgleich darstelle (VwGH 26.1.1989, 88/16/107, VwGH 30.4.1999, [98/16/0241](#) und VwGH 20.4.1989, [88/16/0031](#); siehe auch umfangreiche Erläuterungen zu § 4 in Fellner, Band II, Kommentar zur Grunderwerbsteuer sowie gleichlautend zu § 4 in Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987). Nur wenn sich aus dem Wortlaut der getroffenen Vereinbarung ergebe, dass eine bestimmte Leistung nur als (weitere) Gegenleistung für die Übertragung einer Liegenschaft gedacht sei, könne diese Leistung nicht mehr als allgemeiner Spitzenausgleich einer umfassenden Auseinandersetzung angesehen werden. Der Vergleich vom 27. November 2008 sei jedenfalls als Globalvereinbarung zu beurteilen. In diesem Zusammenhang werde auch auf den gleichlautenden Erlass des BMF vom 17.4.2007 (Protokoll – Gebühren und Verkehrsteuern 2005), welcher in Kopie der Berufung beigelegt ist, verwiesen. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher der dreifache Einheitswert und betrage somit 174.414,81 €. Ergänzend werde noch festgehalten, dass einem Unternehmensanteil dann Wertanlagecharakter zukomme bzw. dann Teil der ehelichen Ersparnisse sei, wenn mit ihm keine Mitwirkung an der Unternehmensführung oder sonst ein maßgeblicher Einfluss auf das Unternehmen verbunden ist. Der geringfügige Kommanditanteil (10%-Beteiligung) sei somit jedenfalls Bestandteil der ehelichen Ersparnisse.

Da aus den genannten Gründen als Bemessungsgrundlage der Wert des Grundstückes und

nicht die Gegenleistung heranzuziehen sei, wäre auf die Ermittlung der Gegenleistung grundsätzlich nicht näher einzugehen. Nur der Vollständigkeit halber sei jedoch zu betonen, dass der Berufungswerber schon vor dem Ausscheiden seiner geschiedenen Gattin zu 90% am Gesamthandvermögen und somit am Liegenschaftsvermögen der KEG beteiligt gewesen sei. In diesem Ausmaß (90%) könne eine Gegenleistung schon dem Grunde nach nicht gegeben sein, da das Erlöschen einer KEG-Beteiligung eine Folge des Erlöschens der KEG sei (und nicht eine Leistung oder Gegenleistung) (siehe auch Dr. Reinhold Beiser, SWK 2008, S. 453ff.). Darüber hinaus habe die im Zuge des Vergleiches vereinbarte Ausgleichszahlung in Höhe von 40.000,00 € die in den gesamten Schulden der Gesellschaft in Höhe von 316.214,93 € inkludierte Verbindlichkeit der Gesellschaft an Frau RR betroffen. Damit seien alte Ansprüche der geschiedenen Gattin gegenüber der Gesellschaft befriedigt worden. Eine Gegenleistung für die Übertragung der Kommanditanteile sei auch bezüglich der Zahlung von 40.000,00 € bereits dem Grunde nach nicht gegeben gewesen. Auch die Schulden der Gesellschaft in Höhe von 316.214,93 € wären nicht nur um diese in der Gesamtsumme enthaltenen 40.000,00 €, sondern auch noch um weitere 13.402,76 € zu kürzen, welche die in der Gesamtsumme der Verbindlichkeiten enthaltenen, nicht abgegoltenen Ansprüche der geschiedenen Gattin darstellen würden. Auch wäre festzuhalten, dass der tatsächliche Verkehrswert der Liegenschaft den angenommenen Verkehrswert (Buchwert) nicht erreiche, was durch einen nachfolgenden Verkauf auch entsprechend dokumentiert sei.

Im Kaufvertrag vom 5. Februar 2010 über die ggst. Liegenschaft ist ein Kaufpreis in Höhe von 240.000,00 € zuzüglich 20% USt ausgewiesen.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung teilweise statt und berechnete eine neue Bemessungsgrundlage in Höhe von 241.330,79 €, indem einerseits die Gesamtgegenleistung um das Verrechnungskonto der Kommanditistin in Höhe von 53.402,76 € reduziert wurde und andererseits als Verkehrswert der Liegenschaft der Kaufpreis von 240.000,00 herangezogen wurde. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Besteuerung nicht nach dem begünstigten Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 (Erwerb von Grundstücken bei Aufteilung von ehelichen Gebrauchsvermögen) erfolgt, da beim ggst. Erwerb im Rahmen des Vergleiches eine Gegenleistung auf alle Fälle zu ermitteln sei (auch wenn keine Abfindungsleistung an den ausscheidenden Gesellschafter vorliege bzw. diese nicht konkret zuzuordnen wäre), da nämlich zur Gesamtgegenleistung auf Grund der Rechtsprechung die Schulden der Gesellschaft, für die der übernehmende Gesellschafter nunmehr allein einzustehen habe und der bisherige Gesellschaftsanteil des übernehmenden Gesellschafters gehörten und diese Teile der Gegenleistung auf alle Fälle zu ermitteln seien (die Lösungsansätze des Dr. Reinhold Beiser in der SWK 2008 würden daher der bisherigen Rechtsprechung widersprechen).

Daraufhin stellte der Berufungswerber den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit der ergänzenden Begründung, dass die Ausgleichszahlung von 40.000,00 € keinesfalls eine Gegenleistung für die Übertragung der Kommanditanteile darstelle, da damit bereits längst entstandene Ansprüche der Kommanditistin beglichen worden seien. Soweit der letzte Gesellschafter (der Berufungswerber) am Liegenschaftsvermögen schon vor dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters beteiligt gewesen ist (hier zu 90 %) erwerbe er das Alleineigentum am Grundstück der KG, ohne dafür eine Gegenleistung zu erbringen. Das Erlöschen der KG-Beteiligung sei eine Folge des Erlöschens der KG (und nicht eine Leistung oder Gegenleistung). Insoweit (also für 90% der Liegenschaft der KG) sei eine Gegenleistung nicht vorhanden und somit der dreifache Einheitswert als Ersatzbemessungsgrundlage heranzuziehen (ausführlich dazu Dr. Reinhold Beiser in SWK 2008, S. 453ff.).

Der unabhängige Finanzsenat führte noch weitere Ermittlungen durch, bei denen festgestellt wurde, dass der Berufungswerber und seine inzwischen geschiedene Ehegattin am 30. April 1994 die Ehe geschlossen haben. Weiters wurde in der Beantwortung des Ergänzungsersuchens darauf hingewiesen, dass der nachfolgende Kaufpreis einen sehr guten Indikator für den Verkehrswert am Tag des Abschlusses des Vergleiches darstelle, da keine besonderen Umstände gegeben seien, die eine Verminderung des Verkehrswertes nach dem Stichtag erklären würden und werde betont, dass der Zahlungsbetrag von 40.000,00 € keine relevante Gegenleistung darstelle, sondern es seien dadurch alte Ansprüche von Frau RR beglichen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

nach Z 1 ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

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

Die Offene Gesellschaft und die Kommanditgesellschaft sind nach [§ 105 UGB](#) rechtsfähig. Das Vermögen einer OG oder einer KG steht im Gesamthandeigentum der Gesellschafter (vgl. VwGH 17.2.1994, [92/16/0152](#)).

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 (vgl. VwGH 21.12.2000, [2000/16/0563](#)). Das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter sind voneinander streng zu trennen (sog. Trennungsprinzip).

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 1987](#) (vgl. zB UFS 23.2.2011, RV/0622-I/10).

Durch das Ausscheiden eines von zwei Gesellschaftern aus der OG oder KG geht das Unternehmen ohne Liquidation mit seinen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter über. 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 (vgl. OGH 3.10.2006, 5 Ob 204/06w, wbl. 2007, 196). Scheidet aus einer solchen Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz ([§ 142 HGB](#) aF), sei es durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das u. a. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum 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](#)). Da hier zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüberstehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang iSd GrEStG; da sie sich aufgrund des Gesetzes vollzieht, erfüllt sie den Tatbestand des [§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987](#), wonach der Erwerb des Eigentums der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (vgl. VwGH 30.5.1994, [89/16/0019](#) u.a.).

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu errechnen (VwGH 29.1.2009, [2008/16/0126](#)).

Gemäß [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer nämlich grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach der Anordnung des [§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987](#) ist die Steuer vom Wert des Grundstücks zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung (im Sinn des GrEStG, insbesondere dessen § 5) ist sohin zum Besteuerungsgrundsatz erhoben, die Berechnung vom Wert des Grundstücks ist nur in den in Abs. 2 des § 4 GrEStG 1987 taxativ aufgezählten Fällen

zulässig (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 1 zu § 4 GrEStG 1987 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Im vorliegenden Fall ist durch das Ausscheiden der Kommanditistin RR als einer von nur zwei Gesellschaftern aus der X KEG im gerichtlichen Scheidungsvergleich vom 27. November 2008 die Gesellschaft beendet worden und das Unternehmen ohne Liquidation mit allen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter, den Berufungswerber, übergegangen. Es ist dadurch, entsprechend der oben angeführten Rechtsprechung, zu einer Gesamtrechts-nachfolge des Übernehmers im Wege der Anwachsung iSd § 142 UGB gekommen.

Im Hinblick auf den Erwerb des Alleineigentums an der der KEG zugehörigen Liegenschaft wird dadurch nach obiger Judikatur der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt. Somit ist die Grunderwerbsteuer vom Wert der - anteilig auf das Grundstück entfallenden - Gegenleistung zu berechnen (VwGH 29.1.2009, [2008/16/0126](#)).

Die KEG als Eigentümerin der Liegenschaft (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, d. h. der Erwerb der Liegenschaft durch den Berufungswerber im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte - entgegen den Ausführungen in der Berufung - nicht von der geschiedenen Ehegattin, sondern vielmehr von Seiten der KEG als eigenständiger Rechtsträger. Damit liegen die in der Rechtsprechung des VwGH ausgearbeiteten Voraussetzungen im Zsh. mit der Aufteilung der ehelichen Ersparnisse nicht vor und kann weder der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage noch der begünstigte Steuersatz gemäß [§ 7 Z 2 GrEStG 1987](#) angesetzt werden.

Abgesehen davon fallen die Kommanditanteile gar nicht in die Aufteilung der ehelichen Ersparnisse gemäß [§ 81 Abs. 3 EheG. § 82 Abs. 1 EheG](#) regelt nämlich, dass der Aufteilung nicht Sachen unterliegen, die

1. ein Ehegatte in die Ehe eingebracht, von Todes wegen erworben oder ihm ein Dritter geschenkt hat,
2. dem persönlichen Gebrauch eines Ehegatten allein oder der Ausübung seines Berufes dienen,
3. zu einem Unternehmen gehören oder
4. Anteile an einem Unternehmen sind, außer es handelt sich um bloße Wertanlagen.

Im Firmenbuch wurde für Frau RR am 26. September 1996 eine Namensänderung eingetragen, den Kommanditanteil an der KEG hatte sie ab 9. April 1994, davor war sie Komplementärin der Gesellschaft. Die Eheschließung mit dem Berufungswerber erfolgte am 30. April 1994, somit wurden die Kommanditanteile in die Ehe eingebracht und unterliegen nicht der Aufteilung.

Die Bemessungsgrundlage für den Übergang der Grundstücke von der Gesellschaft auf den Übernehmer ist die Gegenleistung. Diese besteht aus

dem Ausseinandersetzungsguthaben, das der ausscheidende Gesellschafter erhält, den Verbindlichkeiten, die der verbleibende Gesellschafter übernimmt und dem Wert der eigenen untergegangenen Gesellschaftsrechte des verbleibenden Gesellschafters (VwGH vom 19.1.1994, [93/16/0139](#)).

Aus dieser Gesamtgegenleistung ist mit einer Proportion die auf die Grundstücke entfallende Gegenleistung zu ermitteln.

Mit der Ausgleichszahlung (Ausscheidungsguthaben) von 40.000,00 € an Frau RR wurden lt. den Ausführungen in der Berufung und im Vorlageantrag alte Ansprüche der geschiedenen Ehegattin gegenüber der Gesellschaft befriedigt, insofern sind die Verbindlichkeiten der KEG um das Verrechnungskonto der Kommanditistin in Höhe von 53.402,76 € zu verringern. Als Verkehrswert der Liegenschaft wird der rund ein Jahr später erzielte Kaufpreis von 240.000,00 € herangezogen, Dieser Wert weicht vom Buchwert in der Bilanz zum 31.12.2008 zwar ab, aber durch den Verkauf der Liegenschaft ist ein marktkonformer Wert vorhanden, der dem gemeinen Wert iSd § 10 BewG entspricht.

Die Ausführungen des Dr. Reinhold Beiser in der SWK 2008, S. 453 ff., stehen im Widerspruch zur Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und konnten deshalb unberücksichtigt bleiben.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage und Berechnung der Grunderwerbsteuer:

Passiva ohne Eigenkapital	316.214,93 €
Verr.Kto. Kommanditistin	- 53.402,76 €
bish. Gesellschaftsanteil d. übernehmenden Gesellschafters	+ 207.107,69 €
Ausscheidungsguthaben an Kommanditistin	<u>+ 40.000,00 €</u>
Gesamtgegenleistung	509.919,86 €
Verkehrswert Liegenschaft	240.000,00 €
Verkehrswert sonstige Aktiva	263.107,46 €
Anteil Liegenschaft an Gesamtaktiva	47,7%
daher von Gesamtgegenleistung auf Liegenschaft entfallend (Bemessungsgrundlage)	243.231,77 €
davon 3,5% Grunderwerbsteuer	8.513,11 €

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

Graz, am 15. November 2012