

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adresse, vertreten durch \*\*\*\*Rechtsanwälte, über die Beschwerde vom 25.08.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde, Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, vom 20.07.2016, Erf.Nr. 2015, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

1 Im Firmenbuch war zu FN die X-OG (in der Folge: OG) mit dem Sitz in Markt A eingetragen. Geschäftszweig dieser Gesellschaft war die Vermögensverwaltung.

Unbeschränkt haftende Gesellschafter dieser Gesellschaft waren die Ehegatten, Dr. BS und die Beschwerdeführerin (kurz: Bf).

Dr. BS (in der Folge: Ehegatte) war an dieser Gesellschaft zu 5 % beteiligt, die übrigen 95 % wurden von der Bf gehalten.

2 Mit Schenkungsvertrag vom 18.12.2015 übertrug der Ehegatte seinen 5 %-igen Anteil an der OG an die Bf.

Im Vertrag ist festgehalten (VP. 5.), dass der Einheitswert der im Eigentum der OG stehenden Liegenschaftsanteile € 11.560,39 (EW-AZ) beträgt.

Beim Firmenbuch wurde beantragt, die OG zu löschen: Da die Bf nunmehr alleinige Gesellschafterin ist, erlischt gemäß § 142 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation und geht das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bf über (Antrag vom 16.12.2015).

3 Der Schenkungsvertrag wurde dem Finanzamt mit Schriftsatz vom 18.12.2015 zur Anzeige gebracht.

4 Die Gesellschaft wurde am tt.12.2015 im Firmenbuch gelöscht.

5 Mit Ergänzungsvorhalt vom 07.03.2016 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe des gemeinen Wertes der Betriebsliegenschaft und um Vorlage einer Bilanz zum Übergabsstichtag.

Im Antwortschreiben des steuerlichen Vertreters wurde mitgeteilt, dass immer nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemacht wurde. Die Aktiva bestanden nur aus den Buchwerten der Liegenschaft in Höhe von € 106.872,74 und in einem Bankguthaben von € 46,53. Die Betriebskosten- und Mieteinnahmen 2014 hätten € 9.832,92 betragen.

Das Finanzamt ermittelte anhand von Vergleichspreisen in der betreffenden Wohnanlage einen gemeinen Wert für die 895/19000stel Anteile in Höhe von € 140.779,00. Im Mail des steuerlichen Vertreters vom 23.05.2016 wurde die Ansicht vertreten, dass die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert unter Ehegatten festzusetzen wäre.

6 Die Abgabenbehörde setzte die Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz von 3,5 % vom Wert der Grundstücke in Höhe von € 140.779,00 bescheidmäßig fest und begründete dies wie folgt:

*"Durch die Schenkung des 5%igen Anteiles des Herrn ..... an der X-OG scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der OG aus und es kommt zu einer Übernahme gem. § 142 UGB bzw. zur Auflösung der Gesellschaft. Die X-OG ist Eigentümerin von 895/19000 Anteilen an der Liegenschaft EZ KG W. Die Übernahme gem. § 142 UGB bewirkt eine Universalsukzession und verwandelt das bisher im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum d. Übernehmers. Der Übernehmer erwirbt daher die Liegenschaft nicht vom ausscheidenden Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft selbst. Die Bemessungsgrundlage bildet der Gemeine Wert. Dieser wurde amtlich (Vergleichswertverfahren) ermittelt mit 140.779."*

7 Innerhalb offener Frist wurde Beschwerde erhoben und vorgebracht:

*"Der Bescheid wird in dem Umfang angefochten, in dem eine Grunderwerbsteuer festgesetzt wird, welche höher als € 693,62 (2 % vom dreifachen Einheitswert) ist, als Beschwerdegrund wird unrichtige rechtliche Beurteilung geltend gemacht und hiezu ausgeführt wie folgt:*

*I. Sachverhalt und Verfahrensgang:*

*1. Die X-OG, FN, ist Eigentümerin von 465/19000 Anteilen an der Liegenschaft EZ, GB-W, mit welchen Wohnungseigentum an W 8, Stiege 2, verbunden ist (B-LNR. 15), sowie weiters von 430/19000 Anteilen an dieser Liegenschaft, mit welchen Wohnungseigentum an W 15, Stiege 2, verbunden ist (B-LNR. 22).*

*Der Einheitswert für diese gesamt 895/19000 Anteile beträgt laut Feststellungsbescheid des Finanzamtes L vom 27.05.2015, EW-AZ, zum 01.01.2015, € 8.565,02, der erhöhte Einheitswert € 11.560,39.*

2. Unbeschränkt haftende Gesellschafter der X-OG waren zuletzt Dr. BS, geboren ..... und seine Ehegattin - die nunmehrige Beschwerdeführerin ... , geboren ....., wobei die Beteiligung von Dr. BS an dieser Gesellschaft 5 %, diejenige von ..... (die Bf) 95 % betrug.

Mit Schenkungsvertrag vom 15.12.2015 übertrug Dr. BS seinen 5 %-igen Anteil an der X-OG im Schenkungsweg an seine Ehegattin .....

Infolge des Verbleibens nur einer Gesellschafterin erlosch die X-OG gemäß § 142 UGB ohne Liquidation und ging das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf ..... (die Bf) über.

3. Mit Schreiben vom 18.12.2015 wurde der Schenkungsvertrag dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel angezeigt.

Ebenso wurde das Erlöschen der X-OG und die Vermögensübernahme durch die nunmehrige Beschwerdeführerin beim Firmenbuchgericht angemeldet, welches dies mit Beschluss vom 18.12.2015 bewilligte.

4. Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 20.07.2016, zugestellt am 26.07.2016, wurde der Beschwerdeführerin für den Schenkungsvertrag vom 15.12.2015 Grunderwerbsteuer in Höhe von € 4.927,27 vorgeschrieben, welcher Betrag 3,5 % vom Wert der Grundstücke in Höhe von € 140.779,00 sind. Begründend wird ausgeführt, dass durch die Schenkung des 5%-igen Anteils des Dr. BS an der X-OG der vorletzte Gesellschafter aus der OG ausscheide und es zu einer Übernahme gemäß § 142 UGB bzw. zur Auflösung der X-OG komme, welche Eigentümerin von 895/19000 Anteilen an der Liegenschaft EZ, GB-W, ist. Die Übernahme gemäß § 142 UGB bewirke eine Universalsukzession und verwandle das bisher in Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers. Der Übernehmer erwerbe daher die Liegenschaft nicht vom ausscheidenden Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft selbst. Die Bemessungsgrundlage bilde der Gemeine Wert.

II. Unrichtige rechtliche Beurteilung:

Vorweg ist festzuhalten, dass der Schenkungsvertrag am 15.12.2015 geschlossen wurde, sodass die vor 01.01.2016 geltende Rechtslage anzuwenden ist (vgl. § 18 GrEStG).

§ 1 GrEStG idF BBG I. Nr. 390/1987 lautete auszugsweise:

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

.....

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

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden,
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet,
4. der Erwerb aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.

Gegenständlich liegt bzw. lag eine Personengesellschaft vor (X-OG, FN .....), die aus (nur) zwei Gesellschaftern bestand, und kam es durch den Schenkungsvertrag vom 15.12.2015 dazu, dass nur mehr ein Gesellschafter verblieb, wodurch die OG gemäß § 142 UGB ohne Liquidation erlosch und das Gesellschaftsvermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter (= die Beschwerdeführerin) überging. Laut Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB vom 23.01.1986, 84/16/0155) erfüllt ein derartiger Vorgang nicht den Grunderwerbsteuertatbestand der Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs. 3 GrEStG aF, sondern liegt vielmehr ein Erwerbsvorgang 'aufgrund der Gesetze' und damit ein solcher iSd § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG aF vor (vgl. auch VwGH vom 23.02.1989, 88/16/0105).

Entgegen der Ansicht der belangten Behörde ist gegenständlich auch nicht der Steuersatz von 3,5 % vom Wert der Grundstücke heranzuziehen, sondern vielmehr der begünstigte Satz von 2 % gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG aF, zumal die Beschwerdeführerin ..... den Miteigentumsanteil unmittelbar von ihrem Ehegatten Dr. BS erworben hat (vgl. VwGH vom 23.01.1986, 84/16/0155, insbesondere Rechtssatz 5; N. Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG, § 1 Tz 47, 251 b; Hristov/Arnold in Arnold/Bodis, GrEStG, § 5 Tz 306a).

Wenn im angefochtenen Bescheid ausgeführt wird, dass der Übernehmer nicht vom ausscheidenden Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft selbst erwerbe, so widerspricht dies eindeutig dieser Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes.

Diese Argumentation, welche aus internen Informationen des Bundesministeriums für Finanzen stammen dürfte, beruht offenbar darauf, dass sich das Verständnis der Rechtsfähigkeit von Personen(handels)gesellschaften durch das HaRÄG (BGBl. I Nr. 120/2005) wesentlich geändert habe, Personenhandelsgesellschaften nunmehr voll rechtsfähig seien und nicht nur durch, sondern auch neben ihren Gesellschaftern bestünden.

Diese Argumentation geht jedoch ins Leere, zumal Personenhandelsgesellschaften nach wie vor nicht als Einmanngesellschaften bestehen können, sondern die Existenz der Personengesellschaft im Falle der Vereinigung aller Anteile in der Hand eines Gesellschafters beendet wird (Anwachsung gemäß § 142 UGB).

Selbst wenn man - wie offenbar die belangte Behörde - von einer Trennung des Gesellschaftsvermögens und des Vermögens der Gesellschafter ausginge, somit also davon, dass die Personenhandelsgesellschaft auch neben ihren Gesellschaftern bestünde, läge dann der Tatbestand der Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs. 3 GrEStG aF vor, was wiederum zu einer Steuerbegünstigung nach § 4 Abs. 2 Z 1 lit. c GrEStG aF führte.

4. Wie soeben ausgeführt, ist gegenständlich laut der eindeutigen und nach wie vor aktuellen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der ermäßigte Steuersatz von 2 % gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG aF anzuwenden, zumal der Übernehmer unmittelbar vom ausscheidenden Gesellschafter erwirbt.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG aF grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen; abweichend davon ist jedoch gemäß Abs. 2 Z 1 lit a leg cit bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG aF angeführten Personenkreis (wie sie gegenständlich vorliegt) die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes, maximal jedoch von 30 % des Gemeinen Wertes, zu berechnen. Ebenso ist gemäß § 4 Abs. 2 lit. c GrEStG aF die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes zu berechnen, wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden.

Der Einheitswert der gegenständlichen 895/19000 Anteile an der Liegenschaft EZ, GB-W, beträgt € 11.560,39. 2% vom dreifachen Einheitswert (€ 34.681,17) sind sohin € 693,62 und wäre die Grunderwerbsteuer mit diesem Betrag festzusetzen gewesen.

5. Die Absicht des Gesetzgebers, derartige Erwerbsvorgänge zu begünstigen, ergibt sich zudem auch aus einer Gesamtschau der Rechtsordnung, insbesondere auch aus dem Gerichtsgebührengesetz (GGG):

So sieht § 26 Abs.1 GGG vor, dass die Eintragungsgebühr grundsätzlich vom Wert des jeweils einzutragenden Rechts zu berechnen ist, welcher Wert durch den Preis bestimmt wird, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung Üblicherweise zu erzielen wäre.

Davon abweichend ist in § 26a Abs. 1 GGG normiert, dass für bestimmte begünstigte Erwerbsvorgänge der dreifache Einheitswert, maximal jedoch 30 % des Werts des einzutragenden Rechts als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sind.

Diese Bemessungsgrundlage ist sohin ident mit jener des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG aF!

Die begünstigten Erwerbsvorgänge des § 26a Abs 1 GGG sind unter anderem die Übertragung einer Liegenschaft an den Ehegatten während aufrechter Ehe (Z 1) und die Übertragung einer Liegenschaft aufgrund der Vereinigung aller Anteile einer Personengesellschaft (Z 2).

Daraus ist ersichtlich, dass der Gesetzgeber derartige Erwerbsvorgänge gebühren- wie auch steuerrechtlich begünstigt, weshalb auch gegenständlich der dreifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage heranzuziehen ist (vgl. auch Plott/Vaishor, Ausgewählte Zweifelsfragen zur GrESt Anteilsvereinigung in der Unternehmens- und Beratungspraxis, RdW 2016, 439, Punkt 3.2.). Durch diese Begünstigung sollen

*Eintragungen, die aufgrund von gesellschaftsrechtlichen Umstrukturierungen erforderlich werden, gebührenrechtlich begünstigt werden, um Wachstumsanreize zu schaffen und die Betriebsfortführung erleichtern. Gleichzeitig soll die Mittelzuführung an die Gesellschaft und die Mittelrückführung an den Gesellschafter gefördert werden. Ebenso wird dem Naheverhältnis zwischen Gesellschafter und Gesellschaft und im Bereich zwischen natürlichen Personen Rechnung getragen (vgl. 1984 d. B. XXIV. GP).*

*Dem Gesetzgeber kann nicht unterstellt werden, dass er gewisse Erwerbsvorgänge steuerrechtlich einerseits und gebührenrechtlich andererseits unterschiedlich begünstigen möchte, weshalb die Begünstigung selbstverständlich auch für die GrESt gilt.*

*6. Selbst wenn man rein hypothetisch der Rechtsansicht der belangten Behörde folgen würde, so wäre als Bemessungsgrundlage nicht - wie im angefochtenen Bescheid durchgeführt - der Gemeine Wert der gegenständlichen Liegenschaftsanteile als Bemessungsgrundlage heranzuziehen gewesen, sondern vielmehr gemäß § 4 Abs. 1 iVm § 5 GrEStG aF der Wert der Gegenleistung. Gegenständlich hat der ausscheidende Gesellschafter ..... (der Ehegatte) mit Schenkungsvertrag vom 15.12.2015 lediglich einen 5 %-igen Anteil an der X-OG im Schenkungsweg an die Beschwerdeführerin übertragen.*

*Hätte er diesen 5 %-Anteil zu dem von der belangten Behörde ermittelten Gemeinen Wert veräußert, so hätte die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer nur rund € 7.000,00 betragen, die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % sohin lediglich rund € 245,00. Der von der Beschwerdeführerin unangefochten gebliebene Betrag an Grunderwerbsteuer ist somit ohnedies höher.*

*Schenkungen werden von der Rechtsordnung grundsätzlich privilegiert behandelt, weswegen es unsachlich und gleichheitswidrig ist, für eine Schenkung eines bloß 5%-igen Anteils den Wert der gesamten Liegenschaft als Bemessungsgrundlage heranzuziehen. Da die belangte Behörde dies bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ignoriert hat, ist der Bescheid jedenfalls aus diesem Grund rechtswidrig."*

*8 Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab und begründete dies wie folgt:*

*"Mit Schenkungsvertrag vom 15.12.2015 überträgt Hr. Dr. .... (der Ehegatte) seinen 5%igen Anteil an der X-OG an Fr, ..... (die Bf). Da somit die Gesellschaft gemäß § 142 UGB ohne Liquidation erlischt und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf Fr. .... (die Bf) übergeht, wird im Firmenbuch am 16.12.2015 der Antrag gestellt die X-OG zu löschen.*

*Mit Bescheid vom 20.7.2016 wird für den Erwerb von Liegenschaftsanteilen von der X-OG im Zuge der Anwachsung gem. § 142 UGB unter Anwendung der Rechtslage vor dem 1.1.2016 Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG vorgeschrieben. Die Beschwerde richtet sich ua gegen den Steuersatz und die Bemessungsgrundlage.*

*Nachdem die Gesamtrechtsnachfolge gem. § 142 UGB bewirkt, dass der verbleibende Gesellschafter in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft eintritt und das bisher im Gesamthandeigentum stehende Vermögen der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbliebenen Gesellschafters übergeht, erfolgt der Erwerb von der Gesellschaft und ist der Steuersatz gem. § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden. Entgegen den Beschwerdeausführungen - das Erkenntnis des VwGH vom 23.1.1986 ist zu einer vollkommen anderen steuerlichen Rechtslage ergangen - findet im Fall der Anwachsung kein Erwerb vom vorletzten Gesellschafter, sondern von der Gesellschaft statt, und daher kann kein Erwerb im Familienverband vorliegen. Somit ist die Steuer gemäß § 4 Abs. 1 Z 3 GrEStG vom gemeinen Wert zu berechnen."*

9 Fristgerecht wurde dagegen der Antrag auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

10 Die belangte Behörde legte die Beschwerde und die entsprechenden Teile des Verwaltungsaktes an das Verwaltungsgericht vor (Bericht vom 28.10.2016).

11 Mit Schriftsatz vom 16.09.2019 wurde von der Bf ein Antrag auf Fristsetzung gemäß Art. 133 Abs. 1 Z 2 B-VG gestellt.

Mit Verfahrensleitender Anordnung des VwGH vom 28.10.2019, Fr 2019/16/0009-2, (eingelangt am 06.11.2019) wurde dem Bundesfinanzgericht aufgetragen, binnen drei Monate eine Entscheidung zu erlassen.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt

Die OG war Eigentümerin von 465/19000 Anteilen an der Liegenschaft EZ, GB-W, mit welchen Wohnungseigentum an W 8, Stiege 2, verbunden ist, sowie weiters von 430/19000 Anteilen an dieser Liegenschaft, mit welchen Wohnungseigentum an W 15, Stiege 2, verbunden ist.

Der Einheitswert für diese gesamten 895/19000 Anteile beträgt zum 01.01.2015, € 8.565,00, der erhöhte Einheitswert € 11.560,36.

Mit Schenkungsvertrag vom 18.12.2015 übertrug der Ehegatte seinen 5 %-igen Anteil an der OG an die Bf.

Da die Bf nunmehr alleinige Gesellschafterin war, erlosch gemäß § 142 UGB die Gesellschaft ohne Liquidation und ging das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Bf über. Die Gesellschaft wurde am 11.12.2015 im Firmenbuch gelöscht.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich der Aktenlage und dem damit übereinstimmenden Vorbringen beider Parteien.

Rechtslage

1 Der gegenständliche Erwerbsvorgang wurde im Dezember 2015 verwirklicht, weshalb das GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 anzuwenden ist.

2 Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, u.a. die folgenden Rechtsvorgänge:

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

2) die Erwerbung des Eigentumes, 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. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 229, Absatz 1, mit weiteren Nachweisen [kurz: mwN]).

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 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. *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 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 ua. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über. Diese Übernahme stellt einen Erwerbsvorgang iSd des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG nicht aber einen solchen nach § 1 Abs. 3 GrEStG dar (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 311, Absatz 2, mwN).

Da hierbei zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüberstehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang im Sinne des GrEStG; da sie sich auf Grund des Gesetzes vollzieht, 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 Verkehrsteuern, Band II, § 1 GrEStG 1987, Rz 229, Absatz 7, mwN).



Auch im Falle, dass es sich beim ausgeschiedenen Komplementär um einen reinen Arbeitsgesellschafter gehandelt hat, bewirkt die Übernahme gemäß § 142 UGB, dass sich das bisherige im Gesamthandeigentum 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 ungequotelten 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).

Die Gesellschaft als Rechtsträger von Gesamthandeigentum darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden. Das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter sind voneinander streng zu trennen - sog. Trennungsprinzip (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 dort zitierte Judikatur und Literatur). Die KG/OG als Eigentümerin der Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, dh. der Erwerb der Liegenschaften durch den verbleibenden Gesellschafter im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte nicht vom ausscheidenden Gesellschafter der KG/OG, sondern vielmehr von Seiten der KG/OG als eigenständigem Rechtsträger (BFG 16.10.2014, RV/6100226/2008; vgl. BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016).

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

Aus grunderwerbsteuerlicher Sicht kommt es auf die Grundlage der Geschäftsübernahme nicht an. Eine Geschäftsübernahme iSd § 142 UGB kann nicht nur aufgrund einer Übernahmsklage durch die rechtsgestaltende Wirkung des Urteils, sondern nach hL und Rsp auch im Vertragsweg ( und zwar sowohl im Gesellschaftsvertrag als auch durch vertragliche Regelung anlässlich des Ausscheidens einer Gesellschafter) stattfinden. Trifft etwa der Gesellschaftsvertrag eine Regelung über die Fortsetzung der Gesellschaft für den Fall des Todes eines Gesellschafter (Fortsetzungsklausel), so übernimmt der überlebende Gesellschafter das Unternehmen nach § 142 UGB. Der Erwerb beruht sowohl im Falle der Übernahme des Unternehmens unter Lebenden – aufgrund eines entgeltlichen Vertrags oder im Schenkungswege – als auch von Todes wegen – aufgrund einer Todfallsklausel im Gesellschaftsvertrag oder aufgrund des (gesetzlichen) Erbrechts – unmittelbar auf dem Gesetz. Werden daher Liegenschaften aus dem Vermögen der

Gesellschaft übernommen, ist folglich in beiden Fällen der Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG erfüllt (vgl. *Mechtler/Pinetz* in *Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG § 1 Rz 487).

3 Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5) zu berechnen.

§ 4 Abs. 2 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 hatte auszugsweise folgenden Wortlaut:

" (2) Abweichend von Abs. 1 gilt Folgendes:

1. Bei den nachstehend angeführten begünstigten Erwerbsvorgängen ist die Steuer vom Dreifachen des Einheitswertes (§ 6), maximal jedoch von 30% des gemeinen Wertes, wenn dieser nachgewiesen wird, zu berechnen:

a) bei Übertragung eines Grundstückes an den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

b) bei Erwerb eines Grundstückes durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens vereinbart wird, durch den in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 angeführten Personenkreis;

c) wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen; das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.

2. Bei den nachstehend angeführten Erwerbsvorgängen betreffend land- und forstwirtschaftliche Grundstücke ist die Steuer vom Einheitswert (§ 6) zu berechnen:

.....

3. Die Steuer ist – abgesehen von Z 1 und 2 – vom gemeinen Wert zu berechnen:

a) wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstückes;

b) .....

4. .... "

§ 4 GrEStG idF des Bundesgesetzes I Nr. 36/2014 differenzierte nach dem Familienverband der am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.

Der Wert der Gegenleistung ist an sich zum Besteuerungsgrundsatz erhoben. Als Ausnahme davon war im Abs. 2 die Berechnung der Grunderwerbsteuer vom einfachen oder dreifachen Einheitswert oder vom gemeinen Wert vorgesehen. Die Bemessungsgrundlage des dreifachen Einheitswertes war durch 30% des nachgewiesenen gemeinen Wertes gedeckelt.

Der Familienverband war im § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 näher bestimmt (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 4 GrEStG 1987, Rz 1c).

In den in § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 angeführten Fällen ist die Steuer vom gemeinen Wert iS des § 10 Abs. 2 BewG zu berechnen.

Dies ist zunächst der Fall, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden ist, wie etwa bei der reinen Schenkung oder bei der Ersitzung.

Weiters ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung nicht zu ermitteln ist.

Schließlich ist die Steuer vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung unter dem gemeinen Wert des Grundstücks gelegen ist (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, § 4 GrEStG 1987, Rz 1e).

4 In § 7 GrEStG ("Steuersatz") idF BGBl. I Nr. 36/2014 wurde in Abs. 1 (auszugsweise) Folgendes bestimmt:

*" (1) Die Steuer beträgt beim Erwerb von Grundstücken:*

*1. durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,*

*2. ....*

*3. durch andere Personen 3,5 vH. "*

Erwägungen

Aufgrund eines Schenkungsvertrages erwarb die Bf die restlichen Anteile an der OG. Sie verblieb damit als alleinige Gesellschafterin.

Dadurch wurden die Rechtsfolgen des § 142 UGB in Gang gesetzt, dessen Abs. 1 lautet:

*"Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über."*

Das ua. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft geht in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über.

Diese Übernahme vollzieht sich auf Grund des Gesetzes, weshalb sie den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG erfüllt, wonach der Erwerb des Eigentums der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Eine Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs. 3 GrStG liegt nicht vor (vgl. *Fellner*, aaO, und *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 251).

Strittig ist nun, von wem die Bf die Liegenschaftsanteile erworben hat.

Die Bf bringt im Wesentlichen vor, dass sie den Miteigentumsanteil unmittelbar von ihrem Ehegatten erworben hätte (siehe Schriftsatz vom 24.08.2016, unter Hinweis auf VwGH

vom 23.01.1986, 84/16/0155, sowie *Arnold/Bodis*), mit den entsprechenden Auswirkungen auf Bemessungsgrundlage und Steuersatz.

Die belangte Behörde vertritt die Auffassung, dass die Bf von der OG erworben hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zu seinem Erkenntnis vom 23.01.1986, 84/16/0155, folgenden Rechtssatz 5 verfasst:

*"Wenn aus einer Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter ausscheidet und der andere das ihm eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend macht, erwirbt der verbliebene Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter (Hinweis E 19.3.1981, 981/80, VwSlg 5565 F/1981)."*

Diesem Erkenntnis lagen Vorgänge aus den Jahren 1980 bzw. 1981 zugrunde. Es ist daher zum (alten) GrEStG 1955 und zum HGB ergangen.

Seit dem HaRÄG sind OG (KG, EWIV) somit auch im Innenverhältnis, gegenüber ihren Gesellschaftern verselbständigt. Demgegenüber waren OHG und KG gem. § 124 HGB zwar im Außenverhältnis umfassend rechtsfähig, das Gesellschaftsvermögen stand gem. Art. 7 Nr. 9f EVHGB aber den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu, bzw. zur gesamten Hand (Gesamthandgesellschaften): Im eigenen Namen konnte höchstens die Gesellschaftergesamtheit über das Gesellschaftsvermögen verfügen, während einzelne Gesellschafter über ihre Anteile an den Bestandteilen des Gesellschaftsvermögens nur als Folge einer (grundsätzlich an die Zustimmung sämtlicher Mitgesellschafter gebunden) Übertragung ihrer Gesellschaftsanteile verfügen konnten. Diese entgegen den ErläutRV HaRÄG 36, nur scheinbar widersprüchlichen Regelungen erklärten sich daraus, dass die Rechtsfähigkeit nicht einer von den Gesellschaftern verschiedenen Gesellschaft verliehen war, sondern den Gesellschaftern als einer unter „gemeinschaftlicher Firma“ agierenden Gruppe (§ 105 HGB). Die Gesellschaft bestand daher aus ihren Gesellschaftern, nicht neben ihnen (vgl. *U. Torggler in Straube*, UGB I<sup>4</sup>, § 105 Rz 19).

Da diese Struktur und ihre rechtlichen Grundlagen zu Verständnisproblemen und Meinungsverschiedenheiten Anlass gegeben hatten (vgl. nur ErläutRV HaRÄG 36; *Krejci in Krejci*, RK UGB § 105 Rz 12ff), wurde durch das HaRÄG eine umfassende, auch im (Innen-) Verhältnis zu den Gesellschaftern bestehende Rechtsfähigkeit angeordnet (§ 105 Satz 2). Nunmehr bestehen also OG (KG, EWIV) durchaus neben ihren Gesellschaftern, wenn auch nur durch ihre Gesellschafter, da ihre Existenz strukturbedingt von einem Gesellschaftsverhältnis unter den Gesellschaftern und damit von einer Gesellschaftermehrheit abhängt (§ 105 Satz 4). Firma und Gesellschaftsvermögen stehen folglich (rechtlich) ausschließlich der Gesellschaft selbst und nicht, auch nicht anteilig, den Gesellschaftern zu (vgl. auch ErläutRV HaRÄG 14f, 36; ausf. *Artmann in Jabornegg/Artmann*<sup>2</sup> § 105 Rz 79ff). Selbst die Gesellschaftergesamtheit kann darüber im eigenen Namen nicht verfügen (insofern übereinstimmend *Krejci in Krejci*, RK UGB § 105 Rz 30; vgl. *U. Torggler in Straube*, UGB I<sup>4</sup>, § 105 Rz 20)

Das Gesellschaftsvermögen steht daher rechtlich ausschließlich der Gesellschaft selbst und auch nicht anteilig den Gesellschaftern zu.

Gemäß § 142 Abs. 1 2. Satz UGB geht das Gesellschaftsvermögen im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen (den verbleibenden Gesellschafter) über.

Bei der Gesamtrechtsnachfolge gehen alle Rechtspositionen eines Rechtssubjektes auf den Rechtsnachfolger über (vgl. *Ritz*, BAO<sup>6</sup>, § 19 Tz 4).

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

Sämtliche Rechte und Pflichten kommen daher von der Gesellschaft. Die Rechtsnachfolger erwerben daher 'unmittelbar' alle Rechte und Pflichten von der Rechtsvorgängerin, der Gesellschaft.

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 den ausscheidenden Mitgesellschaftern (vgl. *N. Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 1 Tz 251a).

Die Gesellschaftsanteile wurden zwar vom Ehegatten erworben, die Liegenschaftsübertragung auf Grund des Gesetzes erfolgte jedoch von der Gesellschaft auf die Bf.

Es liegt daher kein begünstigter Erwerbsvorgang iSd § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 vor.

Bemessungsgrundlage, Steuersatz

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 Rechtsprechung; vgl. BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016).

Der Wert der Gegenleistung bemisst sich im Falle einer Geschäftsübernahme nach § 142 UGB nach dem Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters bzw. dessen Erben zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters. Die Gesamtgegenleistung ist im Verhältnis des Grundstückes zu den sonstigen Aktiva prozentuell auf das Grundstück entfallend zu besteuern (vgl. BFG vom 06.07.2017, RV/7101104/2016, mwN).

Im konkreten Fall ist an den ausscheidenden Gesellschafter keine Abfindung zu leisten (Schenkung). Gesellschaftsschulden waren ebenfalls nicht zu übernehmen. Das Gesellschaftsvermögen bestand aus der Liegenschaft, deren gemeiner Wert in Höhe von € 140.779,00 unstrittig ist, und einem Bankguthaben von € 46,53.

Der Wert des bisherigen Gesellschaftsanteils der übernehmenden Gesellschafterin wird daher mit 95% des gesamten Gesellschaftsvermögens (€ 140.825,53), sohin mit € 133.784,25, anzunehmen sein. Die anzuwendende Verhältnisrechnung (siehe *Ressler/Arnold* in *Arnold/Bodis*, GrEStG, § 5 Tz 58) ergibt eine geringere Gegenleistung (€ 133.740,05) als der gemeine Wert des Grundstücks.

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 lit. a GrEStG idF BGBl. Nr. I 36/2014 ist die Steuer ua. vom gemeinen Wert zu berechnen, wenn die Gegenleistung geringer ist als der gemeine Wert des Grundstücks.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer beträgt sohin € 140.779,00.

Da ein Erwerbsvorgang von der Gesellschaft vorliegt, ist der (allgemeine) Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG idF BGBl. Nr. I 36/2014 anzuwenden.

Der angefochtene Bescheid entspricht sohin der Rechtslage, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

### **Zulässigkeit einer Revision**

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

Die ordentliche Revision ist gegenständlich zulässig, da eine Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zu beurteilen war, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Da eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Anwachsung zum UGB, in der ab 2007 geltenden Fassung des HaRÄG, BGBl. I Nr. 120/2005, noch nicht vorliegt, war eine ordentliche Revision zuzulassen, auch wenn die dazu vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen ist.

Salzburg-Aigen, am 9. Jänner 2020