

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der KEG, vertreten durch Mag. Reinhard Walther, Rechtsanwalt, 8490 Liezen, Rathausplatz 4, vom 6. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 10. Oktober 2001 betreffend Grunderwerbsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Juli 2001 haben 4 Personen die LKEG, mit dem Sitz in der politischen Gemeinde L, gegründet. Am selben Tag wurde zwischen M einerseits und der LKEG andererseits unter Beitritt von den 3 Kindern ein Einlagevertrag abgeschlossen.

Gegenstand dieses Einlagevertrages ist die Einbringung der im Alleineigentum von M befindlichen Liegenschaft EZ x im Ausmaß von 5.345 m².

M überträgt als Vermögenseinlage in die LKEG die gesamte Liegenschaft EZ x. M wurde im Gesellschaftsvertrag in dessen § 4 Z 2 zur Selbstkontrahierung ermächtigt und es bestätigen dies die übrigen Gesellschafter durch die Unterfertigung des Vertrages und genehmigen diesen Vertrag.

Als Gegenleistung tritt die Gesellschaft an Stelle von M in das Darlehen der Raiffeisenbank L, aushaltend am Übergabestichtag mit S 5.311.900,21, ein.

Als Übergangs- und Übernahmestichtag wurde der Tag der Eintragung der Gesellschaft in das Firmenbuch vereinbart.

Die Kosten und Gebühren der Errichtung, Genehmigung und Verbücherung des

Hauptvertrages, die 3,5 %ige Grunderwerbsteuer und die 1 %ige gerichtliche Eintragungsgebühr werden von der Gesellschaft getragen, die auch den Auftrag zur Vertragserrichtung erteilt hat.

Mit Bescheid vom 10. Oktober 2001 wurde der xKEG Grunderwerbsteuer – ausgehend von der Gegenleistung (aushaltendes Darlehen) in Höhe von S 5.311.900,21 – im Betrag von S 185.916,00 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde die Heranziehung des dreifachen Einheitswertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuerfestsetzung beantragt. Nach der neuen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bestehe die Gegenleistung, falls bei einer Gründung einer Personenhandelsgesellschaft ein Grundstück eingebracht werde, aus dem anteiligen gemeinen Wert des Gesellschaftsvermögens, wobei übernommene Passiva dabei anteilmäßig in die Gegenleistung als sonstige Leistungen einbezogen werden würden. Laut den Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages der xKEG seien deren Gesellschafter, die drei Kinder von M als Kommanditisten mit einer Haftungs bzw. Pflichteinlage von je 500,00 €. Die Vermögenseinlage des Komplementärs M sei ebenfalls mit € 500,00 bewertet worden. Am Gewinn und Verlust seien alle vier Gesellschafter mit je 25 % beteiligt. Im Falle einer Auflösung der Gesellschaft habe jeder Gesellschafter Anspruch auf Auszahlung seiner Kapitalkonten, d.h. je 500,00 € zuzüglich etwaiger Verrechnungskonten.

Wesentlich sei die Tatsache, dass das Grundstück mit Einlagevertrag vom 13. Juli 2001 vom Komplementär in die KEG eingebracht worden sei, wobei gemäß § 3 dieses Vertrages die Gesellschaft anstelle von M in das Darlehen der Raiffeisenbank L eingetreten sei.

Als Komplementär und persönlich haftender Gesellschafter hafte M weiterhin mit seinem gesamten Vermögen für diese übertragene Verbindlichkeit, wobei seine Haftung nur durch die Hafteinlagen der drei Kommanditisten mit je 500,00 € eingeschränkt sei. Eine als Gegenleistung anzusehende Schulübernahme seitens der KEG liege nicht vor. Eine solche läge nur im Fall einer "privaten", befregenden Schuldübernahme vor, bei der M aus der Haftung entlassen worden wäre. Eine solche privative Schuldübernahme bedürfe gemäß § 1405 BGB der Einwilligung des Gläubigers. Eine Schad- und Klaglosigkeit des Komplementärs durch die Gesellschaft sei ebenfalls nicht vereinbart worden. Eine privative Schuldübernahme durch die KEG sei auch nicht sinnvoll, da in der KEG M als Komplementär weiterhin persönlich und unbeschränkt für die gesamten Verbindlichkeiten der KEG hafte. Dies unterscheide die Einbringung in eine KEG, in der der Einbringende selbst Komplementär sei von der Einbringung in eine KG oder von einer solchen in eine Kapitalgesellschaft.

Der Wert des Anteils des Komplementärs sei nicht zu ermitteln. Das Ausscheiden des Komplementärs würde zur Auflösung der Gesellschaft führen.

Mangels Ermittelbarkeit einer Gegenleistung im Fall der Einbringung einer Liegenschaft durch den Komplementär in eine KEG wurde die zu Grunde Legung des dreifachen Einheitswertes beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2002 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Schuldübernahmen von auf Liegenschaften hypothekarisch sichergestellten Forderungen gehörten als Kaufpreis oder als sonstige Leitung neben dem Kaufpreis zur Gegenleistung.

In dem dagegen eingebrachten Vorlageantrag wurde erneut auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshof vom 21. November 1985, ZI. 84/16/0079 verwiesen. Nach diesem Erkenntnis sei bei der Einbringung von Grundstücken in eine KG eine Schuldübernahme nur bei vertraglicher Verpflichtung der KG, den Verkäufer bezüglich dieser Verbindlichkeiten schad- und klaglos zu halten, als Gegenleistung heranzuziehen. Bei der gegenständlichen KG sei keine derartige Vereinbarung getroffen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines inländischen Grundstückes begründet. Zu den in dieser Gesetzesstelle genannten Erwerbsvorgängen gehören auch Einbringungsverträge. Werden inländische Grundstücke anlässlich der Gründung einer Handelsgesellschaft von einem Gesellschafter eingebracht, dann bildet der Einbringungsvertrag einen grunderwerbsteuerbaren Tatbestand. Dies steht auch im gegenständlichen Fall außer Streit. Strittig ist nur die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach Abs. 2 Z 1 dieser Gesetzesstelle ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen zum **Grunderwerbsteuergesetz 1955** ergangenen Erkenntnissen ausgeführt hat (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse vom 4. April 1960, ZI. 1678/57, Slg Nr 2203/F und vom 28. September 1964, ZI. 2224/63, Slg Nr 3138/F), ist die Gegenleistung, falls bei der Gründung einer Aktiengesellschaft ein Grundstück als Sacheinlage geleistet wird, nicht zu ermitteln, weswegen die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert des Grundstückes zu berechnen ist (vgl das von der Berufungsberberin zitierte Erkenntnis vom 21. November 1985, ZI 84/16/0079).

Im Erkenntnis vom 20. Juni 1990, ZI. 89/16/0101 vertrat der Verwaltungsgerichtshof jedoch die Ansicht, dass diese Rechtsprechung nicht mehr aufrechtzuerhalten ist. Nunmehr ist auch

bei Gründung einer Gesellschaft der Wert der Gegenleistung zu ermitteln (VwGH vom 26. März 1992, 90/16/0234, vom 17. September 1992, 91/16/0085, vom 16. November 1995, 94/16/0068).

Wird demnach anlässlich der Gründung einer Personengesellschaft ein Grundstück eingebracht, so besteht die Gegenleistung aus dem anteiligen gemeinen Wert des Gesellschaftsvermögens. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG 1987 nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage . Daher gehören grundsätzlich auch Leistungen an Dritte, die dem Veräußerer obliegen, aber auf Grund der Parteienabrede vom Erwerber getragen werden müssen, sich also im Vermögen des Veräußerers und zu dessen Gunsten auswirken, zur Gegenleistung. Dabei ist das zwischen den Vertragsteilen bestehende Innenverhältnis maßgeblich, weswegen die Schuldübernahme von pfandrechtlich sichergestellten Forderungen grundsätzlich nur dann bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen ist, wenn sich der Übernehmer vertraglich verpflichtet hat, den Übergeber bezüglich der übernommenen Schuld schad- und klaglos zu halten.

Die Berufungswerberin behauptet, die Übernahme der Schuld sei nicht privativ (befreiend) gewesen und könne daher grundsätzlich nicht als Gegenleistung angesehen werden. Auch liege – nach weiteren Ausführungen - für die Einwilligung des Gläubigers zur Schuldübernahme kein Anhaltspunkt vor.

Dieser Rechtsansicht vermag sich der unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen. Laut § 3 des am 13. Juli 2001 abgeschlossenen Einlagevertrages trat die LKEG an Stelle von M in das Darlehen der Raiffeisenbank L, aushaltend am Übergabestichtag mit S 5,311.900,21, ein. Wer gemäß § 1405 ABGB einem Schuldner erklärt, seine Schuld zu übernehmen (Schuldübernahme), tritt als Schuldner an dessen Stelle, wenn der Gläubiger einwilligt. Bis diese Einwilligung erfolgt oder falls sie verweigert wird, haftet er wie bei der Erfüllungsübernahme (§1404). Die Einwilligung kann entweder gegenüber dem Schuldner oder dem Übernehmer erklärt werden.

Eine derartige formelle Einwilligung der Kreditunternehmung ist im vorliegenden Fall nicht aktenkundig. Allerdings gab die Kreditunternehmung auf Anfrage bekannt, der Kreditübernahme durch die Berufungswerberin, also dem Schuldnerwechsel, zugestimmt zu haben. Der bei der Bank bestehende Fremdwährungskredit werde von der Berufungswerberin bedient. Die belangte Behörde konnte daher zu dem Schluss kommen, dass eine privative Schuldübernahme erfolgt ist.

Dem Umstand, dass im zu beurteilenden Vertragstext nicht die Worte, die KEG werde M "klag- und schadlos" halten, verwendet wurden, kommt dabei keine entscheidende Bedeutung zu (VwGH vom 24.5.1991, 90/16/0069). Die Kreditrückzahlung durch die LKEG wirkt sich im Vermögen des M zu dessen Gunsten aus, weshalb diese Schuldübernahme als Gegenleistung anzusehen ist.

Der Vermögensvorteil für M liegt darin, dass dieser durch die Schuldübernahme der LKEG von der wirtschaftlichen Belastung im Sinne des § 1404 ABGB (Erfüllungsübernahme) in gleicher Weise entlastet erscheint, wie wenn ihm die LKEG die Zahlung des von M geschuldeten Betrages als Teil des Kaufpreises verspricht. Auf Grund der Vorhaltsbeantwortung durch das Kreditunternehmen kann nicht zweifelhaft sein, dass die Berufungswerberin die Verbindlichkeiten zumindest im Innenverhältnis dem M gegenüber auf sich genommen hat. Mit dem Eintritt der LKEG in das Darlehen des M kann daher eine Schuldübernahme angenommen werden, zumal dies §1408 ABGB im Zweifel vermuten lässt (VwGH vom 18. April 1974, 1585/73).

Der Hinweis der Berufungswerberin, die Einbringung in eine KEG unterscheide sich von einer Einbringung in eine KG oder in eine Kapitalgesellschaft, da in diesen beiden letzten Fällen die Haftung des Einbringenden durch eine Schuldübernahme durch die übernehmende Gesellschaft beschränkt werden kann, ist nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Eingetragene Erwerbsgesellschaften (OEG und KEG) können nur zu einem Zweck errichtet werden, zu dem eine OHG oder KG nicht gegründet werden kann, also nur zu minder- oder nichtkaufmännischen Zwecken (§ 4 Abs. 2; Krejci, EEG, § 1 Rz 62 ff). Das Organisations-, Vermögens- und Haftungssystem der EEG sowie auch deren Firmen werden weitgehend durch Verweisung auf die einschlägigen Vorschriften des HGB und der EVHGB über die OHG und KG geregelt (§ 4 Abs. 1 EGG). Abgabenrechtlich unterscheidet sich die EEG von anderen registrierten Mitunternehmerschaften nur hinsichtlich der Gewinnermittlungsregelung (§ 5 Abs. 2 EStG). Die gegenständliche Einbringung des Grundstückes in die neu gegründete Personenhandelsgesellschaft ist als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen. Für das damit verwirklichte Verpflichtungsgeschäft ist für die Einlage der Liegenschaft Grunderwerbsteuer zu erheben.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 29. Juni 2006