

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache A, Adr, vertreten durch Rechtsanwalt, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 19.12.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 2 v. H. von der Bemessungsgrundlage von € 277.800, sohin im Betrag von € 5.556, festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Laut der Verlassenschaftsabhandlung (Abhandlungsprotokoll vom 10.8.2011) nach dem am 17.7.2011 verstorbenen Herrn B war die Witwe A (= Beschwerdeführerin, Bf) testamentarisch als Alleinerbin eingesetzt worden; sie hat zum Nachlass die bedingte Erbantrittserklärung abgegeben. Zufolge erstelltem Inventar waren an Nachlassaktivia ua. drei im Alleineigentum des Erblassers befindliche Liegenschaften in EZ1, EZ2 und EZ3 je GBxx (geschätzter Verkehrswert rund € 1,7 Mio.; Punkt A/1.) sowie eine Kommanditbeteiligung an der "X-KG" (Punkt A/2 c) vorhanden.

Erhoben wurde, dass sämtliche Liegenschaften bewertungsrechtlich bei der Land- und Forstwirtschaft (L + F, EZ1) mitbewertet sind und folgende Einheitswerte vom Lagefinanzamt zuletzt festgestellt wurden: L + F € 9.000; Wohnungswert € 2.979,59; Geschäftsgrundstück (Fremdenzimmer) € 9.011,43.

Das Finanzamt hatte dazu (Erwerb von Todes wegen von Liegenschaften) der Bf mit Bescheid vom 4.7.2012 - ausgehend vom Wert der Grundstücke und unter Berücksichtigung der Befreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG für das Geschäftsgrundstück - Grunderwerbsteuer vorgeschrieben (im Einzelnen: siehe Bescheid vom 4.7.2012). Dieser Bescheid ist in Rechtskraft erwachsen.

Das Finanzamt hat in weiterer Folge Einsicht genommen in das Firmenbuch. Demnach waren Gesellschafter der seit September 2002 bestehenden X-KG (vormals KEG; Geschäftszweig "Gastgewerbe") die Bf als Komplementärin und B als Kommanditist. Am 29.12.2011 erfolgte die Eintragung der Vermögensübernahme gemäß § 142 UGB durch die Bf, womit die Gesellschaft aufgelöst und gelöscht ist.

Laut Grundbuch war die X-KG (bzw. vormalige KEG) Alleineigentümerin der Liegenschaft in EZ4 GBxx ; der zuletzt zum 1.1.2007 festgestellte Einheitswert dieser Liegenschaft (Betriebsgrundstück) beträgt erhöht € 92.600.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bf mit Bescheid vom 19.12.2013, StrNr , betreffend "Anwachsung § 142 UGB" ausgehend vom Wert/dreifachen Einheitswert der Liegenschaft, ds. € 277.800, eine 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 9.723 vorgeschrieben. Begründend wird ausgeführt: *"Durch den Tod des B kam es bei der Firma X-KG zu einer Anwachsung nach § 142 UGB, welche Grunderwerbsteuer auslöst. Die Begünstigung des § 3 (1) 2 GrEStG ist in solchen Fällen nicht anwendbar."*

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird eine Steuerfestsetzung mit "Null Euro" begehrte und eingewendet, die Bf sei als geschäftsführende Komplementärin der KG ohne Vermögensbeteiligung, dh. als reine Arbeitsgesellschafterin, tätig gewesen. Der verstorbene Ehemann sei einziger Kommanditist und zu 100 % am Vermögen der KG beteiligt gewesen. Mit dessen Tod am 17.7.2011 sei die KG erloschen und der Bf das KG-Vermögen nach § 142 UGB *"im Weg der Gesamtrechtsnachfolge"* angewachsen. Die Anwachsung falle hinsichtlich der KG-Grundstücke unter den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG. Gleichzeitig sei die Begünstigung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG mit dem Sinn der Erleichterung von Betriebsnachfolgen anzuwenden, weil Gegenstand ein Gewerbebetrieb (*"Betrieb, der der Einkunftszielung nach § 2 Abs. 3 Z 3 EStG 1988 dient"*) gewesen wäre. Somit seien alle Voraussetzungen nach der Befreiungsbestimmung erfüllt. Der Freibetrag von € 365.000 übersteige die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer. Daneben liege "res iudicata" vor, da das Finanzamt bereits mit rechtskräftigem Bescheid vom 4.7.2012 die Grunderwerbsteuer aus der Verlassenschaft vorgeschrieben habe und dies einer weiteren Bescheiderlassung entgegen stehe.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 5.2.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Im Vorlageantrag, eingelangt am 6.3.2014, wurde das bisherige Beschwerdevorbringen unverändert aufrecht gehalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen.

1.) Gesetzliche Bestimmungen:

Im Beschwerdefall sind die Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), BGBl 1987/309 idF vor BGBl I 2014/36 (in Geltung ab 1.6.2014), anzuwenden.

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

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

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

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer (grundsätzlich) vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung ist die Steuer vom Wert des Grundstückes (= dreifacher Einheitswert) zu berechnen:

Z 1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden, nicht zu ermitteln oder die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstückes ist; ...

Z 4. beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches ...

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 sind von der Besteuerung ausgenommen:

" unentgeltliche Erwerbe von Vermögen gemäß lit a, wenn ein

Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht wird und die Steuer nach § 4 Abs. 2 Z 1 oder Z 4 zu berechnen ist, nach Maßgabe der lit b und c bis zu einem Wert von 365.000 Euro (Freibetrag), sofern der Erwerber eine natürliche Person ist und der Übergeber im Falle einer Zuwendung unter Lebenden ...

...

lit a) Zum Vermögen zählen nur

- Betriebe und Teilbetriebe, die der Einkunftszielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 dienen;

- Grundstücke, die der Mitunternehmerschaft von einem Mitunternehmer zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), wenn diese gemeinsam mit Mitunternehmeranteilen zugewendet werden und der Übergeber im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld mindestens zu einem Viertel unmittelbar am Vermögen der Gesellschaft beteiligt ist. ..."

2.) Grundsätzliches zur **Anwachsung**, Rechtslage:

Die liquidationslose Übernahme des Unternehmens einer zweigliedrigen Personengesellschaft nach § 142 UGB kann unter Lebenden oder auch von Todes wegen erfolgen.

Die Offene Gesellschaft (OG) und die Kommanditgesellschaft (KG) sind nach § 105 UGB rechtsfähig. Deren Vermögen steht im Gesamthandeigentum der Gesellschafter (VwGH 17.2.1994, 92/16/0152). Durch das Ausscheiden eines von (nur) zwei Gesellschaftern aus der OG oder KG geht das Unternehmen ohne Liquidation mit seinen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter über. Die liquidationslose Übernahme des Unternehmens durch einen der Gesellschafter bewirkt die Beendigung der Gesellschaft. 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).

Scheidet sohin 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. Auch dann, wenn der ausgeschiedene Gesellschafter ein reiner Arbeitsgesellschafter war, bewirkt die Übernahme nach § 142 HGB aF, dass sich das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Vermögen in Alleineigentum des Übernehmers verwandelt (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Da hiebei 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, da kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (vgl. VwGH 30.5.1994, 89/16/0019 u.a.).

Nach der ab 1. Jänner 2007 anzuwendenden Bestimmung des § 142 UGB idF des Handelsrechtsänderungsgesetzes, BGBI 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 wie nach der Vorgängerbestimmung des § 142 HGB den Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563; siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 229 f. zu § 1 GrEStG mit weiterer Judikatur; *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, Rz 249 f. zu § 1).

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist (Anm.: bei Anwachsung unter Lebenden) die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung (= übernommene Betriebsschulden + Abfindung bzw. sonstige Leistungen an den ausscheidenden Gesellschafter + bisheriger Wert des Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters) zu errechnen (VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126).

3.) Rechtslage bei **Anwachsung iVm Erwerb von Todes wegen:**

Enthält der Gesellschaftsvertrag eine Vereinbarung über die Fortsetzung der Gesellschaft beim Tod eines Gesellschafters, so übernimmt der überlebende Gesellschafter das Unternehmen nach § 142 UGB. Enthält der Gesellschaftsvertrag keine solche Vereinbarung, so wird die Gesellschaft gemäß § 131 Z 4 UGB durch diesen Tod aufgelöst. Ist der verbliebene Gesellschafter zugleich **Alleinerbe**, so erwirbt er den Anteil des Verstorbenen kraft Erbrechtes, was gleichfalls unter die Vorschrift des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG fällt. Ob daher im Gesellschaftsvertrag für den Fall des Todes eines

Gesellschafters eine Fortsetzungsvereinbarung getroffen war oder nicht, bleibt im Hinblick auf die dargestellte Rechtslage ohne Bedeutung.

Ist also der verbleibende Gesellschafter Alleinerbe oder wurde mit der Übernahme sein Pflichtteil abgegolten, so ist der Übergang des Gesellschaftsvermögens nach Erbrecht zu beurteilen. Das "Firmengrundstück" geht dann nicht von der (nicht mehr bestehenden) Gesellschaft, sondern unmittelbar vom verstorbenen Gesellschafter auf den Überlebenden über, da durch den Tod die Gesamthandbindung wegfällt und der Anteil des Verstorbenen zum bloßen Miteigentumsanteil wird, weshalb ein unmittelbarer "Grundstückserwerb von Todes wegen" vom Erblasser verwirklicht wird (vgl. VwGH 19.3.1981, 16/0981/80; VwGH 30.5.1994, 89/16/0019; siehe zu vor in *Arnold/Arnold*, aaO, Rz 252 f. zu § 1).

4.) Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987:

Nach dieser Bestimmung sind *unentgeltliche Erwerbe* – dh. Erwerb durch Erbanfall und im Schenkungswege - von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen (mit Grundstücken im Sonderbetriebsvermögen) nach dort näher bezeichneten Voraussetzungen steuerlich begünstigt.

Im Falle der Anwachsung (§ 142 UGB) *unter Lebenden* (siehe oben Punkt 2.) ist von einer auf die Grundstücke entfallenden Gegenleistung auszugehen, weshalb ein *entgeltlicher* Erwerb vorliegt und der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG schon aus diesem Grund nicht zusteht.

Zudem wird in den Gesetzesmaterialien zum SchenkMG BGBI I 2008/85 (RV, 549 BlgNr 23. GP) zu § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ausgeführt:

"Die Übertragung von Mitunternehmeranteilen an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein Grundstück gehört, erfüllt keinen dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegenden Tatbestand.

Für gemeinsam mit dem Mitunternehmeranteil übertragene Grundstücke, die von einem Mitunternehmer der Gesellschaft zur Nutzung überlassen sind (Sonderbetriebsvermögen), steht der Freibetrag zu.

Wenn es infolge der Übertragung eines Mitunternehmeranteiles zu einer Auflösung der Gesellschaft und dadurch zum Übergang von Grundstücken gemäß § 142 UGB auf den nunmehrigen Einzelunternehmer kommt, steht der Freibetrag nicht zu, weil auch schon bisher dafür ein Freibetrag nicht vorgesehen war (vgl. dazu auch in *Fellner*, aaO, Rz 43 zu § 3; *Arnold/Arnold*, aaO, Rz 20y zu § 3).

Abgesehen von diesem dezidierten Ausschluss der Befreiung bei einer Anwachsung nach § 142 UGB läge nach dem Dafürhalten des BFG bei einer Anwachsung iVm einem Erwerb von Todes wegen zwar ein unentgeltlicher Erwerb vor, der nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG zu besteuern wäre. Allerdings wird kein Mitunternehmeranteil (eingeschränkt überdies auf die Mitübertragung von Grundstücken im Sonderbetriebsvermögen) übertragen, weil der verbliebene Gesellschafter keine Anteile an der Gesellschaft, die nicht mehr besteht, sondern vielmehr – unter Wegfall der Gesamthandbindung – Alleineigentum am Grundstück erwirbt und in einem solchen Fall ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb

vom ausgeschiedenen/verstorbenen Gesellschafter vorliegt (siehe VwGH 19.3.1981, 16/0981/80). Es fehlt daher diesfalls an der Übertragung eines *begünstigungsfähigen Vermögens* iSd § 3 Abs. 1 Z 2 *lit a* GrEStG, weshalb auch bei einer Anwachsung im Rahmen eines Erwerbes von Todes wegen die Voraussetzungen für die Begünstigung bzw. Zuerkennung des Freibetrages nicht erfüllt werden.

5.) Rechtliche Würdigung:

Gegenständlich ist anlässlich des Todes des Kommanditisten B als einem von nur zwei Gesellschaftern der "X-KG" (ehemals KEG) am 17.7.2011 die Personengesellschaft aufgelöst worden und ist es zu einer Gesamtrechtsnachfolge der Bf als einziger verbleibender Gesellschafterin im Wege der Anwachsung iSd § 142 UGB gekommen. Da die Bf zugleich die Alleinerbin des verstorbenen Gesellschafters ist, erfolgt nach Obgesagtem der Erwerb des Alleineigentums an der zuvor der KG gehörigen Liegenschaft EZ4 GBxx – nach Wegfall der Gesamthandbindung – kraft Erbrechtes, d.h. als unmittelbarer Grundstückserwerb von Todes wegen direkt vom Erblasser. Dadurch wird der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt.

Beim Erwerb durch Erbanfall ist die Grunderwerbsteuer gem. § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG vom Wert des Grundstückes, d.h. der dreifache Einheitswert, zu bemessen. Da allerdings hier ein Erwerb von Todes wegen unmittelbar *vom Erblasser* vorliegt, ist nach § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG der **Steuersatz von nur 2 %** (anstelle bisher 3,5 %) anzuwenden.

Entgegen dem Beschwerdevorbringen ist die Gewährung des Freibetrages nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG zu versagen, da – wie oben dargelegt – laut Gesetzesmaterialien der Freibetrag bei Anwachsung nicht zusteht, wobei aufgrund der Beendigung der Gesellschaft jedenfalls kein Mitunternehmeranteil und damit kein begünstigungsfähiges Vermögen iS dieser Bestimmung übertragen wird.

Anzumerken ist in diesem Zusammenhang, dass selbst im gegenteiligen Fall, wollte man also vom Erwerb eines Mitunternehmeranteiles ausgehen, die Voraussetzungen für die begehrte Befreiung dennoch nicht erfüllt wären, weil das Grundstück gegenständlich nicht als Sonderbetriebsvermögen der KG zur Nutzung überlassen worden war, sondern sich vielmehr im Eigentum der KG befunden hat.

Abschließend ist zum Einwand der "res iudicata" festzuhalten, dass Gegenstand des Grunderwerbsteuerbescheides vom 4.7.2012 der todeswegige Erwerb der Liegenschaften EZ1, EZ2 und EZ3 GBxx war, welche sämtliche beim land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mitbewertet waren. Demgegenüber liegt der gegenständlich bekämpften Steuervorschreibung mit Bescheid vom 19.12.2013 der Erwerb der Liegenschaft in EZ4 GBxx aufgrund Anwachsung gem. § 142 UGB von Todes wegen als – völlig anderer – Gegenstand zugrunde, weshalb von "bereits entschiedener Sache" keine Rede sein kann.

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage war daher im Ergebnis der Beschwerde im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz teilweise statzugeben und die Grunderwerbsteuer mit 2 % von der Bemessungsgrundlage von € 277.800, das sind € 5.556, festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Lösung der in Beschwerde gezogenen Frage, ob bei einer Anwachsung von Todes wegen der Freibetrag nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 idgF. zu gewähren ist, ergibt sich aus dem Gesetz samt genannten Gesetzesmaterialien sowie auch anhand der VwGH-Judikatur (insbes. aus Erk. vom 19.3.1981, 16/0981/80), sodass keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 4. Dezember 2014