

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BfADR, vertreten durch Stemmer Bahl Fend Steuerberatungs OEG, 6830 Rankweil, Am Bühel 6, vom 15. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch, vertreten durch ADir Walter Rehlendt, vom 22. Februar 2005 betreffend Grunderwerbsteuer im Beisein der Schriftführerin Veronika Pfefferkorn nach der am 16. Jänner 2007 in 6800 Feldkirch, Schillerstraße 2, durchgeföhrten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvereinstellung Folge gegeben.

Entscheidungsgründe

Im Firmenbuch des Landesgerichtes Feldkirch war die L-KEG mit dem Sitz in Rankweil eingetragen. Persönlich haftender Gesellschafter der L-KEG war der Berufungsführer; Kommanditisten mit einer Vermögenseinlage von jeweils 5.000,00 S waren WL und AL, die Eltern des Berufungsführers. Die Kommanditisten sind mit Wirkung vom 31.12.2003 aus der L-KEG ausgeschieden. Das Unternehmen wurde vom Berufungsführer im Wege der Anwachsung nach § 142 HGB unter Ausschluss der Liquidation mit allen Aktiven und Passiven übernommen. Bei diesem Unternehmen handelte es sich um einen Gewerbebetrieb, der nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (§ 4 Abs 1 HGB).

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2004 übermittelte der Berufungsführer dem Finanzamt Feldkirch folgende Bilanz der L-KEG zum 31.12.2003:

Aktiva	Passiva
--------	---------

Anlagevermögen	Euro	Eigenkapital	Euro
Software	723,72	Festkapital Komplementär	6.540,56
Vertretungsrecht	0,01	Variables Kapital Komplementär	39.862,42
Grundstücke und Bauten	195.445,81	Bedungene Einlage Kommanditisten	726,72
Andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung	37.406,44	Kontokorrentkonto Kommanditisten	68.002,43
Beteiligungen sonstige	7,27	Unversteuerte Rücklagen	1.455,13
Wertpapiere des Anlagevermögens	2.220,32	Sonstige Rückstellungen	2.430,00
Umlaufvermögen		Verbindlichkeiten gg. Kreditinstituten	136.797,80
Vorräte	5.331,12	Verbindlichkeiten aus LuL	7.852,84
Forderungen aus LuL	755,60	Sonstige Verbindlichkeiten	7.526,88
Sonstige Forderungen	17.729,69		
Kassa, Bank	10.161,33		
Transitorische Posten	1.413,47		
Summe Aktiva	271.194,78	Summe Passiva	271.194,78

Mit Bescheid vom 22. Februar 2005 hat das Finanzamt Feldkirch dem Berufungsführer Grunderwerbsteuer in Höhe von 4.116,90 € vorgeschrieben. Die Bemessungsgrundlage wurde folgendermaßen ermittelt:

Verkehrswert der Liegenschaft	84.286,80
bewegliche Wirtschaftsgüter	75.748,96
Verbindlichkeiten	154.607,52
Gesellschaftsrechte	68.729,15

Von der Gesamtgegenleistung entfallen 52,67% auf den Erwerb der Liegenschaft.

In der Berufung vom 15. März 2005 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen vor:

Laut Firmenbuchantrag vom 15.1.2004 seien die Kommanditisten mit Wirkung vom 31.12.2003 aus der L-KEG ausgeschieden. Das Unternehmen sei vom Berufungsführer im Wege der Anwachsung nach § 142 HGB unter Ausschluss der Liquidation mit allen Aktiven und Passiven übernommen worden. Durch die liquidationslose Übernahme der KEG nach § 142 HGB durch einen Gesellschafter sei die Gesellschaft beendet worden. Der übernehmende Gesellschafter habe im Rahmen der Übernahme sämtlicher Aktiven und Passiven die im Eigentum der Gesellschaft stehende Liegenschaft in sein Alleineigentum übernommen. Aufgrund der Übernahme des Gesamthandvermögens liege ein Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG vor. Gemäß § 5 GrEStG sei die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu bemessen, und zwar mit dem auf das Grundstück entfallenden Hundertsatz. Die Ermittlung des Hundertsatzes erfolge durch eine Gegenüberstellung des Wertes des Grundstückes mit den sonstigen beweglichen Wirtschaftsgütern. Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, seien gem. § 12 BewG mit dem Teilwert anzusetzen. Bei Ermittlung des Teilwertes (= Unternehmenswert) sei neben dem Substanzwert der Ertragswert als Barwert des Zukunftserfolges eine wesentliche Komponente. Für die Verhältnisrechnung Verkehrswert der Liegenschaft zu beweglichen Wirtschaftsgütern sei daher ein Firmenwert anzusetzen. Der Firmenwert werde für den gegenständlichen Fall aus Vereinfachungsgründen aus dem Cash-flow des Unternehmens abgeleitet. Als Cash-flow werde der durchschnittliche Wert der letzten drei Jahre vervielfacht mit dem Faktor 2 herangezogen. Entsprechend der herrschenden Praxis werde für eine Schnellanalyse für den Unternehmenswert – je nach Ertragslage des Unternehmens – der 3 bis 5 – fache Cash-flow angesetzt. Der Firmenwert werde wie folgt berechnet:

Cash-Flow 2001	228.788 €
Cash-Flow 2002	175.075 €
Cash-Flow 2003	163.638 €
Summe	567.501 €
Durchschnittlicher Cash-Flow (ein Drittel)	189.167 €
Firmenwert (2 facher Cash-Flow)	378.000 €

Bei Ermittlung des Hundertsatzes für die Gegenleistung sei daher folgende Verhältnisrechnung anzustellen:

Verkehrswert der Liegenschaft		84.286	15,67%
-------------------------------	--	--------	--------

Bewegliche Wirtschaftsgüter	75.749		
Firmenwert	378.000		
Summe ohne Liegenschaft	453.749	453.749	84,33%
Gesamtsumme		538.035	100,00%

Die Gegenleistung ermitte sich entsprechend der Rechtssprechung (VwGH-Erkenntnis 19.1.1994, 93/16/0139) nach dem Wert der Gesamtabfindung der ausscheidenden Gesellschafter zzgl. des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteiles des "übernehmenden" Gesellschafters.

Die Gegenleistung ermitte sich daher wie folgt:

Verbindlichkeit laut Bilanz		154.607,52
Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters	6.540,53	
Variables Kapital Berufungsführer	39.862,42	
Summe Kapital	46.402,98	46.402,98
Gesamte Gegenleistung		201.010,50

Von der Gesamtgegenleistung von Euro 201.010,-- entfallen 15,67% auf den Erwerb der Liegenschaft. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer betrage daher 31.498,00 €. Die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% betrage daher 1.102,00 €.

Gemeinsam mit einem Schriftsatz vom 7. April legte der Berufungsführer eine Stellungnahme von Prof. Fraberger, folgenden Inhalts, vor:

„1. Unmittelbarer Erwerb der Liegenschaft und daraus abgeleitet der Steuersatz nach § 7 GrEStG:

Als durch Rsp und Schrifttum (zB Fellner, GrEStG, § 5 Rz 19, Rz 27f, Rz 143a, oder zB VwGH I 23.2.1989, 88/16/0105, ÖStZB 1989, 417f) gesichert gelten kann die Aussage, dass der Erwerb einer Liegenschaft durch Anwachsung (§ 142 HGB) unter § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG fällt und ein unmittelbarer Erwerb einer inländischen Liegenschaft ist, sodass dem Grunde nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG anwendbar ist – Bei einem bloß mittelbaren Grundstückserwerb (über eine vordergründige Übertragung von Gesellschaftsanteilen) könnte nämlich § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht zur Anwendung kommen (VwGH 27.5.1970, 663/69).

Übertragende sind demnach unmittelbar die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft selbst, sodass mE auch die begünstigten Sätze des § 7 GrEStG zum Tragen kommen können (anders hingegen im Fall der Anteilsvereinigung bei Kapitalgesellschaften, wo in aller Regel ein Erwerb der Liegenschaft von der weiterbestehenden Kapitalgesellschaft fingiert wird und demnach der Steuersatz von 3,5% zur Anwendung kommt – Fellner, § 1 Rz 339).

Nach der Rsp des VfGH muss aber selbst in jenen Fällen, wo nur mittelbar die Liegenschaft übertragen wird und vordergründig 100% der Gesellschaftsanteile von A auf B übertragen

werden, für Zwecke der Ermittlung des GrESt-Satzes das persönliche Naheverhältnis zwischen A und B berücksichtigt werden – VfGH 25.3.1977, V35/76, VfSlg 8.029).

Die Berücksichtigung des persönlichen Naheverhältnisses muss mE umso mehr gelten, als durch die Rsp klargestellt ist, dass bei der Anwachsung nach § 142 HGB ein unmittelbarer Erwerb der inländischen Liegenschaft bei gleichzeitigem Untergang der Personengesellschaft stattfindet – bekommt bereits der Fall des bloß mittelbaren Liegenschaftserwerbs durch Anteilsvereinigung nach der VfGH-Rsp den begünstigten Steuersatz, muss dies mE umso mehr – im Größenschluss – für den Fall des unmittelbaren Erwerbs der Liegenschaft über § 142 HGB gelten.

2. Bemessungsgrundlage nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG

Die von mir zitierten Erkenntnisse sind tatsächlich alle zum Todesfall ergangen (§ 2 ErbStG iVm § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG) – im Todesfall ist das Ergebnis aufgrund des Wortlautes des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG tatsächlich die unbedingte und vollständige Befreiung des Erwerbs von der Grunderwerbsteuer.

Für den Schenkungsfall sieht § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG die Bemessung der GrESt vom Wert der Auflage oder Gegenleistung (jeweils bewertet nach dem BewG) vor.

§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG als Befreiungsbestimmung für schenkweise Übergänge von Liegenschaften muss mE auch für den Fall der anteilig schenkweisen Übertragung der Gesellschaftsanteile mit anschließender Anwachsung nach § 142 HGB gelten – im Ergebnis müsste der Vorgang so gesehen werden, als hätten die Mitgesellschafter Quoteneigentum und übertragen die Liegenschaftsquoten auf den letzten Gesellschafter.

Wie dementsprechend der VwGH im Erkenntnis vom 19.1.1994, 93/16/0139, ÖStZB 1994, 538ff – allerdings zu einem Nicht-Schenkungsfall, sondern zu einem bloßen entgeltslosen Ausscheiden des letzten Mitgesellschafters – kundgetan hat, kann die maximale BMG (GrESt) bei einem entgeltslosen Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters sein: Übernahme der Betriebschulden + Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters (in diesem Sinne auch Fellner, § 5 Rz 143a, oder auch die deutsche Rsp wie zB BFH 16.7.1997, BStBl II 1997, 663ff, oder 30.7.1997, BFH/NV 1998, 882).

Das o.a. Erkenntnis ist aber zu keinem Schenkungsfall ergangen, sodass zusätzlich zur Reduktion der BMG im o.a. Sinne noch die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG zu würdigen ist, nach welcher nur die Auflagen oder Gegenleistungen zur Liegenschaftsübertragung die BMG der GrESt bei Schenkung bilden können.

ME (ohne dass ich dies an höchstgerichtlichen Erkenntnissen oder Kommentarschrifttum abstützen könnte) dürfte der Sachverhalt nicht anders zu sehen sein, als übertragen die Mitgesellschafter Miteigentumsquoten an einer inländischen Liegenschaft, auf welcher Verbindlichkeiten lasten, an den letzten Gesellschafter im Schenkungswege – BMG könnte dann aber nur der Wert der Auflage oder Gegenleistung, jeweils bewertet nach BewG sein.

Dies hieße aber, dass – wie bei einer direkten Schenkung einer belasteten Liegenschaft zwischen zwei Rechtsträgern – nur der aliquote Wert der Betriebsverbindlichkeiten im Sinne des § 14 BewG BMG für die GrESt sein kann (nicht aber der Wert des untergehenden Eigenanteiles des übernehmenden Gesellschafters – den kann er sich nicht selbst geschenkt haben).

Der aliquote Wert der Betriebsverbindlichkeiten errechnet sich aus der Proportionalformel: (Betriebsverbindlichkeiten werden als "Gegenleistung" für die Übertragung aller Aktiven übernommen, sodass aus den Betriebsverbindlichkeiten jener Teil rauszuschälen ist, der auf die Übertragung der Liegenschaften entfällt).

3. Ergebnis

Ich glaube, dass die korrekte BMG (GrESt) wohl der nach der Proportionalformel aliquozierte Wert der Betriebsverbindlichkeiten ist.

Aufgrund der Tatsache, dass der Erwerb nach § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG iVm § 142 HGB ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb – und zwar von den Mitgesellschaftern – ist, sowie auf der im Größenschluss auf § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG anwendbaren Rsp des VfGH zur Bemessung des Steuersatzes bei Anteilsvereinigung dürfte der gegenständlich anwendbare Steuersatz 2% (und nicht 3,5% wie vom FA angenommen) betragen.“

Der Berufung wurde vom Finanzamt Feldkirch mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. Juli 2006 teilweise stattgegeben und die Grunderwerbsteuer mit 4.056,79 €, das sind 3,5% von 115.908,34 €, festgesetzt. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Gegenleistung besteht im Untergang der eigenen Gesellschaftsrechte. Die der anderen Gesellschafter kommen nicht zum Ansatz, da an diese keine Entfertigung zu leisten war – (auch nicht für die Verrechnungskonten). Dazu kommen die übergehenden Schulden.

Gesellschaftsrechte	15.740,22
Schulden	154.607,52
Gesamtgegenleistung	170.347,74
Diese entfällt zu	68,04%
auf den Erwerb des Grundstückes, ist	115.908,34
	3,5%
Grunderwerbsteuer	4.056,79

Was die Aufteilung der Gegenleistung betrifft, so ist die Aufteilung nach den Werten – im gegenständlichen Fall Teilwerten – der erworbenen Gegenstände des BV vorzunehmen. Dabei sind zur Herstellung derselben methodischen Grundlagen auch die Gesellschaftsrechte nach dem Wert der Teilwerte zu bemessen. Ein Firmenwert kommt nach der RSpr. des VwGH nur in bestimmten Fällen in Ansatz, nämlich wenn er entgeltlich erworben wurde oder sich nach der Verkehrsauffassung eine feste Anschauung über das Vorhandensein eines Firmenwertes und der Ermittlung desselben gebildet hat, was nur bei ganz bestimmten Berufsgruppen (Apotheken, Steuerberater, Rauchfangkehrer) der Fall ist. Zudem würde ein Ansatz eines Firmenwertes, sollte man ihn bejahen, auch Eingang in die Bewertung des untergehenden Gesellschaftsanteiles finden, sodass daraus eine entsprechende Erhöhung der Gesamtgegenleistung resultieren würde. Die Ermittlung der anteilig auf die Grundstücksanteile entfallenden Gegenleistung erfolgte demgemäß nach dem Verhältnis der Teilwerte des angewachsenen Vermögens wie folgt:

	Buchwert	Teilwert	%-Anteil
Grundstücksanteile	195.445,81	160.355,00	68,04%
anderes bewegliches Vermögen	723,73	723,73	
BGA	37.406,44	39.200	
UV	33.977,74	33.977,74	
ARAP	1.413,47	1.413,47	
Summe Aktiva		235.669,94	
<i>Schulden, Rückstellung</i>	154.607,52	-154.607,52	

Nettovermögenswert		81.062,42	
Variables Kapital Komplementär		39.862,56	
Kontokorrentkonti Kommanditisten		68.002,43	
Summe Kapital		107.864,99	
Restquote nach Verhältnis des Fixkapitals		-26.802,57	
6.540,56	90,00%	-24.122,34	
726,72	10,00%	-2.680,23	
7.267,28	100%		
<i>Wert des Komplementäranteiles</i>		15.740,22	
<i>Wert der Kmdt.anteile/Forderungsrechte</i>		65.322,20	

Die Teilwerte wurden in einer Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter am 16.3.2006 geschätzt.

Der grunderwerbsteuerlichen Betrachtung des Erwerbes einer Miteigentumsquote am Grundstück von den ausscheidenden Mitgesellschaftern ist schon durch den Entfall der Bestimmungen, der §§ 5 und 6 GrEStG 55 der Boden entzogen. Das angef. Erk. betraf noch einen Fall im Geltungsbereich des GrEStG 55. Dabei war nach den Ergänzungstatbeständen der §§ 5 und 6 das "Gesamthandeigentum" noch in der Weise berücksichtigt, dass eine Freistellung des der eigenen Quote am Gesellschaftsvermögen entsprechenden Miteigentumsanteiles am erworbenen Grundstück erfolgte. Im Wege des Ergänzungstatbestandes wurde also ein Quotenerwerb fingiert. Nach Entfall dieser Bestimmungen ist aber nur noch eine Beurteilung als einheitlicher Erwerb des gesamten Grundstückes von der Gesellschaft möglich. Bei Einbringung oder Herauslösung ist jeweils ein Erwerb des ganzen Grundstückes gegeben (VwGH vom 17.2.1994, ZI. 92/16/0152, vom 9.1.1994, ZI. 93/16/0139). Im Übrigen ist auch nach der Kommentierung von Fellner zu § 5 Rdz. 7 und 20 bei Wechsel der Rechtsträgerschaft zwischen Personengesellschaften nach HGB oder EEG im Hinblick auf die Teilrechtsfähigkeit dieser Gesellschaften und die Möglichkeit unter ihrer Firma Eigentum zu erwerben der Normalsteuersatz bei Erwerben zwischen der Gesellschaft und deren Gesellschafter anzuwenden. Insofern ist die Rechtslage gegenüber der alten RSpr. zum GrEStG 55 grundlegend geändert und die diesbez. RSpr. auch unter diesem Gesichtswinkel zu betrachten. Ein nach dem Verwandtschaftsverhältnis zu beurteilender "Quotenerwerb" könnte aber auch (iSd §§ 5 u 6 GrEStG und der dazu ergangenen RSpr.) nur hinsichtlich der Quote der anderen Gesellschafter angenommen werden (im gegebenen Fall 2 x 5 %), während hinsichtlich der eigenen "Quote" (als "Erwerb von sich selbst") ein Verwandtschaftsverhältnis von vornherein ausschiede. Das würde zu dem unlösbar Widerspruch führen, dass wohl ein begünstigter Erwerb hinsichtlich eines Anteiles von nahen Verwandten möglich wäre, für den "eigenen Anteil" aber GrESt vom Normalsteuersatz zu erheben wäre. Eine Freistellung iSd ehemaligen Ergänzungstatbestände der §§ 5 und 6 GrEStG 55 ist ja nicht mehr anwendbar. Danach kommt aber nach Ansicht des Finanzamts nur der Normalsteuersatz für den Gesamterwerb in Betracht.

Was die ebenfalls angesprochene "Doppelbesteuerung" betrifft:

Der Gegenstand der beiden Steuern ist ein anderer. Bei der SchSt wird auch kein Erwerb eines Grundstückes unterstellt und kein Zuschlag gem. § 8 Abs 4 festgesetzt. Zudem könnte sich eine Befreiung gem. § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG – bei Beurteilung als identer Erwerb – auch nur auf den unentgeltlichen Teil beziehen. Die Gegenleistung bleibt aber, soweit eine

vorhanden ist, gem. § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG jedenfalls steuerpflichtig. Diesbezüglich sind die Steuerbefreiungen bei der GrESt gem. § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG unterschiedlich geregelt, weshalb auch eine gänzliche Befreiung iSd Rechtsprechung aus einem Erwerb von Todes wegen bei einem Rechtsvorgang unter Lebenden nicht zum Zug kommt. Was die angeführte Rechtsprechung des VfGH betrifft, so ist diese nicht mit dem vorliegenden Fall des Erwerbes gem. § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG vergleichbar. Die vom VfGH getroffene Unterscheidung betraf den Fall dass einmal Tatbestand war: die Anteilsvereinigung selbst, die unbeschadet, von wem die Anteile übertragen werden keinem begünstigten Steuersatz unterliegen kann, zum anderen, wofür die Begünstigung möglich ist: der Fall der Übertragung aller Anteile, wenn alle Anteile bereits vorher vereinigt waren und einheitlich auf den Erwerber übertragen werden. In diesem Fall sind gleichermaßen Gegenstand des Tatbestandes und der Übertragung eben alle Anteile selbst, die vorher im Eigentum einer verwandten Person stehen können. Das ist aber nicht vergleichbar mit dem Übergang des Grundstückes aus dem Eigentum einer Personengesellschaft in das Eigentum einer natürlichen Person. Gegenstand des Erwerbes ist hier der Wechsel der Rechtsträgerschaft des Eigentums am Grundstück, und dieser Wechsel erfolgt zwischen der Personengesellschaft und der natürlichen Person, zwischen denen kein Verwandtschaftsverhältnis bestehen kann. Hier ist auch eine Vergleichbarkeit mit einem Erwerb von Todes wegen, wenn der Untergang der Gesellschaft und damit der Übergang des Grundstückes eben aufgrund des Todfalls eintritt, nicht gegeben, zumal es in der angesprochenen RSpr. auch nicht um den Steuersatz geht, sondern um die Anwendung der Befreiung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG, die aber für Fälle der Erbschaft und von Erwerben unter lebenden unterschiedlich geregelt sind.

Die Ablehnung eines angenommenen Quotenerwerbes hat im Übrigen der VwGH bereits im Anwendungsbereich des GrEStG 55 ausgesprochen (VwGH vom 30.5.1985, ZI. 84/16/0015) und festgestellt, dass vom Standpunkt des Grunderwerbsteuerrechtes, da eine Personengesellschaft unter ihrer Firma Eigentum erwerben kann, sie jedenfalls als selbständiger Rechtsträger zu behandeln ist und Grundstücke bei Übertragung daher auch nicht zu einem Teil von den Eltern (Mitgesellschafter) erworben wurden, weshalb (soweit die Befreiung gem. § 6 GrEStG 55 nicht anzuwenden war) der Normalsteuersatz zur Anwendung gelangte. Ebenso ergibt sich dies im Bereich des GrEStG 87 zur Ablehnung einer dem Quoteneigentum entsprechenden Beurteilung und Nichtberücksichtigung einer "Eigenanteilsquote", sondern

- Übergang des im bisherigen Gesamthandeigentum, verkörpert durch die Eintragung des Eigentumsrechtes für die Gesellschaft im Eigentumsblatt des Grundbuchs stehenden Grundstückes
- Erwerb des vorher (in Bezug auf den übernehmenden Gesellschafter) nicht bestandenen Alleineigentums an dem Grundstück durch den übernehmenden Gesellschafter
- Einbeziehung des Wertes des untergehenden, bisherigen Gesellschaftsanteiles und
- Einbeziehung aller übergehender Betriebsschulden

(siehe VwGH vom 19.1.1994, ZI. 93/16/0139 sowie vom 21.12.2000, ZI2000/16/0563).

In letzterem wird überdies auch klar ausgesprochen, dass das Vermögen der Gesellschaft und der Gesellschafter klar zu trennen ist und der Gesellschafter nicht über die Vermögenswerte der Gesellschaft verfügen kann, wenn er ausführt "Die Gesellschaft wird nach neuerer Lehre und Rechtsprechung ungeachtet des Umstandes, dass sie keine juristische Person (mit umfassender Rechtsfähigkeit) ist, insbesondere als Träger jener Rechte angesehen, die ihr von § 124 HGB ausdrücklich zugeordnet werden, wozu u.a. das Eigentumsrecht gehört (vgl. z.B. Jabornegg, HGB Rz 3 bis 4 zu § 124 HGB sowie das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, 96/16/0136, HS 27.035). Die Gesellschaft darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden (so insbesondere auch OGH 29. August 1995, 5 Ob 59/95, HS 26.043), vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der

Gesellschafter voneinander streng zu trennen (sog. Trennungsprinzip; vgl. z.B. Habersack in Staub, GroßkommzHGB 4 Rz 7 zu § 124 HGB; ähnlich Jabornegg a.a.O. Rz 23). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt (Habersack a.a.O. Rz 6). An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil (z.B. Karsten Schmidt in Schlegelberger, KommzHGB5 Rz 11 zu § 124 HGB)." Haben die Gesellschafter aber keinen Anteil an der Liegenschaft selbst, so können sie einen solchen auch nicht (direkt) übertragen. Der geforderten Beurteilung entsprechend einem quotenmäßigen Erwerb und nur quotenmäßiger Berücksichtigung von übergehenden Schulden kann sich das Finanzamt daher nicht anschließen.

Insgesamt war die Berufung daher nur teilweise statzugeben, nämlich im o.a. Ausmaß hinsichtlich der Bewertung der Gesamtgegenleistung und eine geänderte Festsetzung entsprechend der Neubewertung vorzunehmen."

Im Vorlageantrag vom 16. August 2006 brachte der Berufungsführer im Wesentlichen ergänzend vor, dass die in der Berufung vom 15.3.2005 vorgebrachte Begründung betreffend den Ansatz eines Firmenwertes für die Verhältnisrechnung Verkehrswert der Liegenschaft zu beweglichen Wirtschaftsgütern nicht weiterverfolgt werde. Er fasste die Begründung wie folgt zusammen:

a) Steuersatz:

Mit dem Erwerb der Liegenschaft durch Anwachsung nach § 142 HGB sei laut Lehre und Rechtssprechung der Tatbestand gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG verwirklicht worden. Laut VwGH – Erkenntnis vom 23.1.1986, ZI. 84/16/0155 bzw. 19.3.1981, ZI. 981/80 erwerbe bei Wegfall des Gesamthandbandes "der verbliebene Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil nicht von der (im Übrigen gar nicht bestehenden) Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter." Da der Erwerber von seinen Eltern je 5% Miteigentumsanteile durch schenkungsweise Anwachsung nach § 142 HGB übernommen hat, sei der begünstigte Steuersatz gemäß § 7 Z 1 GrEStG von zwei Prozent anzuwenden. Er verweise diesbezüglich auch auf das Schrifttum, insbesondere:

Fellner, GrEStG, § 7 RZ 11: "Da der Beschwerdeführer also das dritte Drittel des ursprünglichen Vermögens der Gesellschaft unmittelbar von seiner Mutter erworben hatte, war der Steuersatz mit zwei Prozent anzuwenden" (Verweis auf VwGH 23.1.1986)

Arnold, GrEStG 1990, 5.Lieferung, November 1990 RZ 306a: Die liquidationslose Übernahme einer OHG oder KG nach § 142 HGB durch einen der Gesellschafter bewirke die Beendigung der Gesellschaft, der übernehmende Gesellschafter erwerbe daher nicht Anteile an der nicht mehr bestehenden Gesellschaft, sondern Alleineigentum an den bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im Miteigentum der bisherigen Gesellschafter stehenden Grundstücke. Es liege daher ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb des übernehmenden vom ausscheidenden Gesellschafter vor.

Diese Ansicht werde auch von Prof. Friedrich Fraberger in seiner zum gegenständlichen Fall eingeholten Stellungnahme vom 5.4.2006, welche dem Finanzamt mit Schreiben vom 7.4.2006 per Email übermittelt wurde, vertreten. Nach seiner Auffassung müsse das persönliche Naheverhältnis umso mehr gelten, *"als durch die Rechtssprechung klargestellt ist, dass bei der Anwachsung nach § 142 HGB ein unmittelbarer Erwerb der inländischen Liegenschaft bei gleichzeitigem Untergang der Personengesellschaft stattfindet. Bekommt bereits der Fall des bloß mittelbaren Liegenschaftserwerbs durch Anteilsvereinigung nach der VfGH-Rechtssprechung den begünstigten Steuersatz, muss dies umso mehr – im Größenschluss – für den Fall des unmittelbaren Erwerbs der Liegenschaft nach § 142 HGB gelten."*

Fraberger: Nach der Rechtssprechung des Verfassungsgerichtshofes müsse aber selbst in jenen Fällen, wo nur mittelbar die Liegenschaft übertragen wird und vordergründig 100% der Gesellschaftsanteile von A auf B übertragen werden, für Zwecke der Ermittlung des GrEST-Satzes das persönliche Naheverhältnis zwischen A und B berücksichtigt werden (VfGH 25.3.1977, V 35/76, VfSlg 8.029). Die Begründung des Finanzamtes, wonach sich das zitierte Erkenntnis auf einen Fall im Geltungsbereich des GrESTG 1955 bezog und daher der Normalsteuersatz anzuwenden sei, entspreche nicht der geltenden Gesetzeslage. Durch den Wegfall der Ergänzungstatbestände der §§ 5 und 6 GrESTG 1955 sei lediglich die Freistellung in Höhe des Anteiles, zu dem der Erwerber am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt war, aufgehoben worden. Die Rechtssprechung, wonach bei Wegfall des Gesamthandeigentums durch Anwachsung gemäß § 142 HGB der verbliebene Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter erwirbt, sei durch die Neufassung des GrESTG keinesfalls überholt. Entscheidend für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes gemäß § 7 GrESTG 1987 sei das persönliche Naheverhältnis des Erwerbers zum bisherigen Gesellschafter. Was den Steuersatz betrifft, entspreche die geltende Bestimmung der Regelung des § 14 GrESTG 55. Nach der in der Bescheidbegründung zitierten Rechtssprechung des OGH so wie der Verweis auf die Kommentarstellen zu § 124 HGB seien die Gesellschafter am Gesamthandvermögen nur mittelbar beteiligt. Laut Prof. Fraberger müsse nach der Rechtssprechung des VfGH selbst in jenen Fällen, wenn nur mittelbar die Liegenschaft übertragen und vordergründig 100% der Gesellschaftsanteile von A auf B übertragen werden, für Zwecke der Ermittlung des Grunderwerbsteuersatzes das persönliche Naheverhältnis zwischen A und B berücksichtigt werden (VfGH 25.3.1977). Er sei daher der Auffassung, dass im gegenständlichen Fall die Voraussetzungen für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes entsprechend der Rechtssprechung und der herrschenden Lehre gegeben seien.

b) Bemessungsgrundlage:

Nach Auffassung von Prof. Fraberger (siehe Stellungnahme vom 5.4.2005, Punkt 2) müsse die Befreiungsbestimmung nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG auch für den Fall der anteiligen schenkungsweisen Übertragung der Gesellschaftsanteile mit anschließender Anwachsung nach § 142HGB gelten. Im Ergebnis müsse der Vorgang so gesehen werden, als hätten die Mitgesellschafter Quoteneigentum und übertragen die Liegenschaftsquoten auf den letzten Gesellschafter. Das VwGH-Erkenntnis vom 19.1.1994, wonach neben der Übernahme der Betriebsschuld auch der Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer anzusetzen sei, sei zu keinem Schenkungsfall ergangen. Nach Prof. Fraberger übertragen die Mitgesellschafter im gegenständlichen Fall Miteigentumsquoten an einer inländischen Liegenschaft, auf welcher Verbindlichkeiten lasten, an den letzten Gesellschafter im Schenkungswege. Bemessungsgrundlage könnten daher nur der Wert der Auflage oder Gegenleistung sein. Demnach könne, wie bei einer direkten Schenkung einer belasteten Liegenschaft – nur der aliquote Wert der Betriebsverbindlichkeiten im Sinne des § 14 BewG Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sein. Der Wert des untergehenden Eigenanteiles des übernehmenden Gesellschafters sei nicht Teil der Gegenleistung, diesen Wert könne er sich nicht selbst schenken. Die Bemessungsgrundlage errechne sich demnach wie folgt:

$$68,04\% \text{ von } 154.607,52 = 105.194,95 \text{ €}$$

Die Grunderwerbsteuer betrage daher aufgrund der dargelegten Begründung 2% von 105.194,95 € = 2.103,90 €.

Gleichzeitig stelle er den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 16. Jänner 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung legte der steuerliche Vertreter einen Schriftsatz folgenden Inhalts vor:

Anwendung des begünstigten Steuersatzes:

Durch das Ausscheiden der beiden Kommanditisten wurde das Gesamthandeigentum der KEG in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters übertragen. Der verbleibende Gesellschafter hat laut Firmenbuchantrag alle Aktiva und Passiva der Gesellschaft im Wege der Anwachsung nach § 142 HGB übernommen.

Bei Wegfall des Gesamthandeigentums erwirbt der verbleibende Gesellschafter den restlichen Miteigentumsanteil nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar von den beiden ausgeschiedenen Gesellschaftern.

Der Erwerb der Betriebsliegenschaft durch Anwachsung unterliegt der Grunderwerbsteuer gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG. Da es sich um einen unmittelbaren Erwerb einer inländischen Liegenschaft handelt, ist § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG dem Grunde nach anwendbar. Aufgrund der Rechtsprechung sowie des Schrifttums findet bei Anwachsung nach § 142 HGB ein unmittelbarer Erwerb der inländischen Liegenschaft bei gleichzeitigem Untergang der Personengesellschaft statt.

Nach Auffassung von Prof. Fraberger muss das persönliche Naheverhältnis im gegenständlichen Fall umso mehr gelten, wenn nach der VfGH-Rechtsprechung der Fall des

bloß mittelbaren Liegenschaftserwerbes durch Anteilsvereinigung der begünstigte Steuersatz zusteht.

2. Bemessungsgrundlage:

Nach unserer Auffassung ist für die schenkweise Übertragung der Gesellschaftsanteile mit anschließender Anwachsung nach § 142 HGB die Befreiungsbestimmung gemäß § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG grundsätzlich anwendbar.

Demnach ist nur der Wert der Gegenleistung (= aliquote Wert der Betriebsverbindlichkeiten, nicht jedoch der Wert des untergehenden Eigenanteils) als Bemessungsgrundlage anzusetzen.

Wir stellen daher nochmals den Antrag, den GrESt-Bescheid vom 19.7.2006 zu berichtigen und die GrESt in Höhe von 2% von € 105.194,95 = € 2.103,90 festzusetzen.

In der am 16. Jänner 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der steuerliche

Vertreter des Berufungsführers im Wesentlichen aus:

„Wir anerkennen die Rechtsmeinung des Finanzamtes zu § 124 HGB, dass es sich um zwei Rechtspersönlichkeiten im Sinne der Grunderwerbssteuer handelt. Wir sind jedoch der Meinung dass § 142 HGB einen Sonderfall darstellt, der nach Judikatur und Literatur die Berücksichtigung des Naheverhältnisses zwischen den Eltern und dem Sohn berücksichtigen muss. Die neueste Ausgabe Fellner, Ausgabe 2006: zitiert werden nach wie vor die Urteile die die Anwendbarkeit des begünstigen Steuersatzes ermöglichen, obwohl diese zum alten Stand des Grunderwerbsteuergesetzes ergangen sind. Wichtig ist aus unserer Sicht, dass sich das alte und neue Grunderwerbsteuergesetz in der quotalen Betrachtungsweise unterscheiden, nicht aber die Befreiungsbestimmung. Das Verwandtschaftsverhältnis kommt hinsichtlich des Steuersatzes weiterhin Bedeutung zu. Es handelt sich um eine Schenkung, dieses aliquoten Anteiles, den erhält er von seinen Eltern. Das Anwachsen stellt eine gemischte Schenkung dar, Gegenleistung ist die Übernahme der Schulden. Der Kern ist, dass der verbleibende Gesellschafter durch § 142 HGB die Anteile übernimmt, und dafür eine Gegenleistung zu tragen hat, aber diese Gegenleistung kommt von den Eltern. Wir wollen keine quotale Betrachtung, erkennen das Trennungsprinzip an, weisen aber auf den Sondertatbestand des § 142 HGB hin. Wir verweisen nochmals auf den Kommentar von Fellner und die im Akt liegende Stellungnahme von Prof. Fraberger. Wenn § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG gilt, kann bei einer Schenkung nur die Gegenleistung Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer sein, nicht jedoch der untergehende eigene Gesellschaftsanteil.“

Das VwGH-Erkenntnis v. 19.1.94, Zl. 93/16/0139, ist zu einem Nichtschenkungsfall ergangen. Es hat die Befreiungsbestimmung des § 3 Abs. 1 Z. 2 GrEStG zu würdigen.

Der begünstigte Steuersatz des § 7 GrEStG wird durch den Entfall der §§ 5 und 6 GrEStG 1955 nicht berührt. Weder Gesetze noch Literaturstellen, noch Rechtsmeinungen von Experten, sprechen gegen die Anwendung des begünstigten Steuersatzes. Wenn laut gesicherter Rechtsprechung des VfGH selbst bei einem mittelbaren Liegenschaftserwerb durch Anteilsvereinigung, der begünstigte Steuersatz anzuwenden ist, muss dies umso mehr im Größenschluss für den Fall des unmittelbaren Erwerbes der Liegenschaft nach § 142 HGB gelten. Zum untergehenden eigenen Anteil: ein untergehender Anteil kann nicht mehr geschenkt werden.

Ich beantrage der Berufung stattzugeben.“

In der am 16. Jänner 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Vertreter des Finanzamtes im Wesentlichen aus:

„Ich verweise auf die Ausführungen in der BVE und die Stellungnahme im Vorlagebericht. Ich verweise auf das Erkenntnis des VwGH v. 19.1.94, Zl. 93/16/0139. Daraus geht hervor, dass Gegenleistung nicht nur die übernommenen Betriebsschulden sondern auch der Wert des

untergegangen eigenen Gesellschaftsanteiles ist. Bei entgeltlichem Ausscheiden käme noch die Abfindung an die ausscheidenden Gesellschafter hinzu. Im gegenständlichen Fall erfolgte das Ausscheiden ohne Entgelt. Die Gesamtgegenleistung ergibt sich daher aus dem Wert der übernommenen Schulden und des untergegangen eigenen Gesellschaftsanteiles.

Vor allem findet keine Schenkung des Gesellschaftsanteiles statt, da der Erwerb des Eigentums unmittelbar von der Gesellschaft an den letzten verbleibenden Gesellschafter erfolgt. Bei der Befreiungsbestimmung ist maßgeblich, im Gegensatz zur Erwerbung von Todeswegen, ob bei dem Erwerb des Grundstückes überhaupt eine Gegenleistung zu erbringen ist, oder nicht. Ist eine Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes gegeben, so bleibt diese beim Erwerb unter Lebenden auf jeden Fall steuerpflichtig. Grundsätzlich ist beim Erwerb nach § 142 HGB zu beachten, dass hier ein Zwischenerwerb nach der rechtlichen Konstruktion der ausscheidenden Gesellschafter unterbleibt. Es ist ausdrücklich kein Fall der Liquidation und das Gesellschaftsvermögen wird nicht zu Quoten aufgeteilt, sondern es tritt die unmittelbare Gesamtrechtsnachfolge des letzten verbleibenden Gesellschafters nach der Personengesellschaft ein. Dieser wird unmittelbar als Gesamtrechtsnachfolger nach der Personengesellschaft Eigentümer des Grundstückes und nicht als Rechtsnachfolger nach den ausscheidenden Gesellschaftern. Dabei ist bei den grunderwerbsteuerlichen Erwerben, im Hinblick auf die Tatbestände die rechtliche Betrachtungsweise maßgebend. Im Unterschied zur älteren Rechtsprechung, auf die sich das Grunderwerbsteuergesetz 1955 bezieht, wurden die die Gesamthandkonstruktion berücksichtigenden §§ 5 und 6 GrEStG 1955 nicht ins Grunderwerbsteuergesetz 1987 übernommen. Diese Bestimmungen bedeuteten keine Befreiungsbestimmungen, sondern Ergänzungen zu den Grundtatbeständen. Ich weise auf VwGH 92/16/0155 hin. Da diese Ergänzungstatbestände nicht ins Grunderwerbsteuergesetz übernommen wurden, ist die Beurteilung als fiktive Quotenerwerbe im Sinn des Grunderwerbsteuergesetzes 1955 nicht möglich, was vom Vertreter auch insoweit anerkannt wurde. Hier stellt sich außerdem die Frage, was denn wäre, wenn gleichzeitig zwei Gesellschafter ausscheiden, von denen einer verwandt ist und einer nicht verwandt. Könnte hier auch ein begünstigter Steuersatz zur Anwendung gelangen? Nach der Rechtsprechung des VwGH in den insbesondere bereits drei zitierten Erkenntnissen, ist klar, dass der Erwerb sich immer auf das ganze Grundstück bezieht. Wie sollten dann ohne eine fiktive quotale Betrachtung die Verhältnisse der Gesellschafter untereinander betrachtet werden und wie auch der Erwerb der eigenen "Quote". Eine solche Betrachtung verbietet sich nach den ausdrücklichen Ausführungen, zuletzt VwGH 2000/16/0563, v. 21.12.2000. Was die Ausführungen im Vergleich zur Anteilsvereinigung bzw. zur Übertragung aller Anteile betrifft, die sich aus der Rechtsprechung des VfGH ableitet, so ist erstens zu beachten, dass hier der Gegenstand des Erwerbes ein unterschiedlicher ist, nämlich bei der Anteilsvereinigung die Vereinigung aller Anteile selbst, wobei ein Verwandtschaftsverhältnis nicht gegeben sein kann, dagegen bei der Übertragung aller Anteile ist Gegenstand der Besteuerung die Übertragung die eben zwischen zwei natürlichen und miteinander verwandten Personen erfolgen kann. Hierbei hat der VfGH den Unterschied berücksichtigt, dass eben bei der Übertragung aller Anteile, Gegenstand der Besteuerung die Übertragung des Eigentums an den Gesellschaftsanteilen ist, die zwischen den natürlichen Personen erfolgen kann. Umgelegt auf den Fall des § 142, bedeutet dies aber keineswegs die Berücksichtigung eines Verwandtschaftsverhältnisses, denn hier ist Gegenstand der Erwerb des Eigentums am Grundstück selbst und das Grundstück steht vor der Übernahme im Alleineigentum der Personengesellschaft und geht durch die Übernahme in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters direkt über. Ein Eigentumswechsel zwischen den Gesellschaftern findet hier nicht statt. Nach den Maßstäben des angesprochenen VfGH-Erkenntnisses ist hier die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht gerechtfertigt. Abschließend möchte ich anführen, dass die Berücksichtigung eines begünstigten Steuersatzes auf Grund des Entfalls der Bestimmungen der §§ 5 und 6 GrEStG 1955 systematisch nicht mehr ins Grunderwerbsteuergesetz 1987 passt, da die Ermittlung des Steuersatzes wohl kaum möglich wäre, wenn hier Quotenerwerbe fingiert würden, wenn ein gleichzeitiges Ausscheiden

verschiedener Personen stattfände oder auch bei der Beurteilung der "Eigenquote". Ich beantrage daher die Abweisung im Sinne der Berufungsvoentscheidung."

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist, dass der Erwerb der Liegenschaft durch Anwachsung gemäß § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG der Grunderwerbsteuer unterliegt.

Strittig ist im gegenständlichen Fall lediglich ob der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist und ob der Wert des untergehenden Eigenanteils für die Bemessung der Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist.

Steuersatz:

§ 124 HGB lautet:

"(1) Die offene Handelsgesellschaft kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden.

(2) Zur Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen ist ein gegen die Gesellschaft gerichteter vollstreckbarer Schuldtitel erforderlich."

Art. 7 Nr. 9 und Nr. 10 EVHGB bestimmen Folgendes:

Art. 7 Nr. 9:

"(1) Die Einlagen der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände werden gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen).

(2) Zu dem Gesellschaftsvermögen gehört auch, was auf Grund eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben wird."

Art. 7 Nr. 10:

"(1) Ein Gesellschafter kann nicht über seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazugehörigen Gegenständen verfügen; er ist nicht berechtigt, Teilung zu verlangen.

(2) Gegen eine Forderung, die zum Gesellschaftsvermögen gehört, kann der Schuldner nicht eine ihm gegen einen anderen Gesellschafter zustehende Forderung aufrechnen.

(3) Die Zugehörigkeit einer nach Nr. 9 erworbenen Forderung zum Gesellschaftsvermögen hat der Schuldner erst dann gegen sich gelten zu lassen, wenn er von der Zugehörigkeit Kenntnis erlangt. Die §§ 1395, 1396 des Österreichischen Bürgerlichen Gesetzbuches gelten sinngemäß."

§ 142 HGB bestimmt:

"(1) Sind nur zwei Gesellschafter vorhanden, so kann, wenn in der Person des einen von ihnen die Voraussetzungen vorliegen, unter welchen bei einer größeren Zahl von Gesellschaftern seine Ausschließung aus der Gesellschaft zulässig sein würde, der andere Gesellschafter auf seinen Antrag vom Gerichte für berechtigt erklärt werden, das Geschäft ohne Liquidation mit Aktiven und Passiven zu übernehmen.

(2) Macht bei einer aus zwei Gesellschaftern bestehenden Gesellschaft ein Privatgläubiger des einen Gesellschafters von der ihm nach § 135 zustehenden Befugnis Gebrauch oder wird über das Vermögen des einen Gesellschafters der Konkurs eröffnet, so ist der andere Gesellschafter berechtigt, das Geschäft in der bezeichneten Weise zu übernehmen.

(3) Auf die Auseinandersetzung finden die für den Fall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus der Gesellschaft geltenden Vorschriften entsprechende Anwendung."

Die Gesellschaft wird nach neuerer Lehre und Rechtsprechung ungeachtet des Umstandes, dass sie keine juristische Person (mit umfassender Rechtsfähigkeit) ist, insbesondere als Träger jener Rechte angesehen, die ihr von § 124 HGB ausdrücklich zugeordnet werden, wozu u.a. das Eigentumsrecht gehört (vgl. z.B. Jabornegg, HGB Rz 3 bis 4 zu § 124 HGB sowie das hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, 96/16/0136, HS 27.035). Die Gesellschaft darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden (so insbesondere auch OGH 29. August 1995, 5 Ob 59/95, HS 26.043), vielmehr sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter voneinander streng zu trennen (sog. Trennungsprinzip; vgl. z.B. Habersack in Staub, GroßkommzHGB4 Rz 7 zu § 124 HGB; ähnlich Jabornegg a.a.O. Rz 23). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt (Habersack a.a.O. Rz 6). An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil (z.B. Karsten Schmidt in Schlegelberger, KommzHGB⁵ Rz 11 zu § 124 HGB). 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 (vgl. dazu insbesondere Fischer in Borutta/Egly/Sigloch, GrEStG¹³ Rz 39 zu § 1 dGrEStG mit zahlreichen Nachweisen aus der Judikatur des BFH). Von dieser mittelbaren Beteiligung am "ungequoteltem gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter", die auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (Fischer a.a.O. Rz 41, wiederum mit zahlreichen Nachweisen aus der Judikatur des BFH). Da im gegenständlichen Fall daher keine unmittelbare Beteiligung am Gesellschaftsvermögen besteht, konnte der Berufungsführer von den ausscheidenden Gesellschaftern nicht deren Liegenschaftsanteile erwerben.

Die Übernahme gemäß § 142 HGB bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. z.B. Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriss⁵ 128, mwN in FN 108 und 109; ebenso Koppensteiner in Straube, KommzHGB I² Rz 10 zu § 142 HGB). Daraus folgt für den vorliegenden Fall, dass der Berufungsführer Universalsukzessor der KG ist (VwGH vom 18.11.1993, 92/16/0109). Der Berufungsführer hat keine Liegenschaftsanteile von den ausscheidenden Gesellschaftern erworben, sondern das Gesamthandeigentum der Gesellschafter ist in Alleineigentum des übernehmenden

Gesellschafters übergegangen. Dies wird auch dadurch erhärtet, dass das GrEStG 1955 in den §§ 5 und 6 Begünstigungsvorschriften für den Übergang von Grundstücken auf bzw von Personenhandelsgesellschaften normiert hat, die überflüssig gewesen wären, falls der übernehmende Gesellschafter im Fall der Anwachsung gemäß § 142 HGB unmittelbar Liegenschaftsanteile seitens des ausscheidenden Gesellschafters erworben hätte. Da daher kein unmittelbarer Liegenschaftserwerb des übernehmenden Gesellschafters vom ausscheidenden Gesellschafter vorliegt, kann auch der begünstigte Steuersatz nicht zur Anwendung kommen.

Die vom Berufungsführer zitierte Entscheidung VfGHStIg 8029 hat nicht die Vereinigung aller Anteile, sondern die Übertragung aller Anteile an einer Gesellschaft behandelt. In eben dieser Entscheidung ist der VfGH zum Schluss gekommen, dass es bei der Vereinigung aller Anteile grundsätzlich ohne Belang ist, von wem der letzte Anteil erworben wird. Der vorliegende Fall ist nicht mit der Übertragung sämtlicher Anteile an einer Gesellschaft, sondern mit der Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft vergleichbar. Der begünstigte Steuersatz ist daher im vorliegenden Fall nicht anwendbar.

Einbeziehung des untergegangenen Kapitalanteiles:

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

- dem Ausseinandersetzungsgegenstand, 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. Diese wird folgendermaßen ermittelt:

§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG lautet:

§ 3. (1) Von der Besteuerung sind ausgenommen:

2. der Grundstückserwerb von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955, BGBI. Nr. 141, in der jeweils geltenden Fassung. Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden,

die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, sind nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder der Gegenleistung übersteigt,

Aus § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG geht klar hervor, dass Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen sind, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt. Da es sich im gegenständlichen Fall um ein Rechtsgeschäft unter Lebenden handelt, das teils entgeltlich und teils unentgeltlich ist, war die oben ermittelte Gegenleistung für den Grundstückserwerb grunderwerbsteuerpflichtig.

Der Berufungsführer wird weiters darauf aufmerksam gemacht, dass die Kommanditisten ihre Anteile gar nicht dem Berufungsführer schenken konnten, da die Gesellschaft mit dem gleichzeitigen Ausscheiden der Kommanditisten erloschen ist. Gegenstand der – im Übrigen nicht bekämpften Schenkungssteuerbescheide – war daher die Differenz zwischen dem Wert des Anteiles und der Gesamtgegenleistung. Das Erkenntnis des VwGH vom 19.1.1994, 93/16/0139 ist daher im gegenständlichen Fall ohne Abstriche anwendbar. Aus der Tatsache, dass die ausscheidenden Kommanditisten keine Abfindung verlangt haben, kann nicht abgeleitet werden, dass der Wert der eigenen untergegangenen Gesellschaftsrechte des Berufungsführers nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Selbst wenn die Geschäftsanteile geschenkt werden hätten können, wäre daraus für den Berufungsführer nichts zu gewinnen, da gemäß § 3 Abs 1 Z 2 zweiter Satz GrEStG Schenkungen unter einer Auflage sowie Rechtsgeschäfte unter Lebenden, die teils entgeltlich und teils unentgeltlich sind, nur insoweit von der Besteuerung ausgenommen sind, als der Wert des Grundstückes den Wert der Auflage oder Gegenleistung übersteigt. Selbst wenn mit dem entgeltlosen Ausscheiden eine Schenkung verbunden wäre, wäre für den gegenständlichen Erwerb des Grundstückes von der KG eine Gegenleistung vorhanden, die von der Befreiung nicht umfasst ist.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Der Berufung war daher im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattzugeben.

Feldkirch, am 22. Jänner 2007