

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin x in der Beschwerdesache Bf, Adresse1 , vertreten durch WT, Adresse2 gegen den Bescheid des FA GVG vom 01.02.2008, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Mit **Schenkungsvertrag vom 22. Juni 2007** schenken der Komplementär (in der Folge: Komplementär) und die Kommanditistin (in der Folge: Kommanditistin) ihre Vermögensanteile an der Kommanditgesellschaft (in der Folge: KG) von jeweils 50% an die Privatstiftung (in der Folge: Privatstiftung). Die Privatstiftung ist als Kommanditistin mit einer Vermögensbeteiligung von 100% am Vermögen der KG eingetreten. Der Komplementär verbleibt als reiner Arbeitsgesellschafter in der KG.

Mit **Einbringungsvertrag vom 1. Oktober 2007** und darin festgelegtem Einbringungsstichtag **30. Juni 2007** bringt die Privatstiftung ihren Kommanditanteil an der KG, der einer im Firmenbuch eingetragenen 100%igen Vermögenseinlage an der KG von EUR 155.083,83 entspricht, zur Gänze in die Bf (in der Folge: GmbH) unter Anwendung des Art. III UmgrStG ein. Die GmbH, deren alleinige Gesellschafterin auf Grund des Abtretungsvertrages vom 21. Juni 2007 die Privatstiftung ist, wird somit alleinige Kommanditistin der KG. Auf Grund dieses Rechtsvorganges wurde Gesellschaftssteuer nach erhobener Berufung rechtskräftig mit Berufungsvorentscheidung vom 19. März 2008 festgesetzt. Als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuervorschreibung wurde der Wert der eingebrachten Gesellschaftsrechte an der KG mit EUR 4.103.901,67 angesetzt. Für die Ermittlung dieses Wertes wurde hinsichtlich der Liegenschaften der

gemeine Wert bzw Verkehrswert laut beigebrachter Schätzungsgutachten in Höhe von EUR 7,221.000,00 herangezogen.

Im Anschluss an diese Einbringung vereinbaren die GmbH und der Komplementär und reine Arbeitsgesellschafter mit sofortiger Wirkung das **Ausscheiden des Komplementärs** aus der KG. Gemäß § 142 UGB wird mit dem Austritt – da nur mehr ein Gesellschafter, nämlich die GmbH verbleibt – die KG ohne Liquidation erloschen und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechnungsnachfolge auf die GmbH übergehen. In dieser Vereinbarung wird festgehalten:

*„Pkt 2.3.: Der Komplementär ist reiner Arbeitsgesellschafter und nicht am Vermögen der KG beteiligt. Er hat der KG auch keine Gegenstände zur Benutzung überlassen. Es wird sohin festgehalten, dass sämtliche Aktiva, insbesondere die in Pkt.3. genannten Liegenschaften und Superädifikate, und sämtliche Passiva der KG gemäß § 142 UGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die GmbH übergehen und dem Komplementär daran keine Eigentumsrechte (mehr) zustehen.“*

*„Pkt 2.4.: Ein Abfindungsanspruch steht dem Komplementär nicht zu, weil er schon bisher nicht am Vermögen der KG beteiligt war.“*

#### **Verfahrensgang:**

Mit Bescheid vom 1. Februar 2008 schrieb das Finanzamt aus dem Titel der Anwachsung gemäß § 142 UGB der GmbH Grunderwerbsteuer in Höhe von EUR 252.735,00 vor. Unter Anwendung des Steuersatzes gemäß § 7 Z 3 GrEStG legte es dem Bescheid eine Gegenleistung von EUR 7,221.000,00 zu Grunde. Die Gegenleistung errechnete es nach Anforderung von Liegenschaftsschätzungsgutachten aus dem Wert der Gesellschaftsschulden und dem Wert des bisherigen Gesellschaftsanteils des übernehmenden Gesellschafters, der GmbH.

In der dagegen gerichteten Berufung wendete die Bf ein, dass der Komplementär als reiner Arbeitsgesellschafter nicht am Vermögen der KG beteiligt gewesen wäre. Unter Verweis auf VwGH 23.1.1986, 84/16/0155 führt die Bf aus, dass der verbliebene Gesellschafter den restlichen Mitunternehmeranteil nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausscheidenden Gesellschafter erworben habe. Ein Leistungsaustausch hätte somit zwischen dem Komplementär als ausscheidendem Gesellschafter und der GmbH als verbleibender Gesellschafterin stattfinden müssen. Eine diesbezügliche Regelung fände sich nicht in der beschwerdegegenständlichen Vereinbarung zwischen der GmbH und dem Komplementär, welchem kein Abfindungsanspruch zustünde, zumal er nicht am Vermögen der KG beteiligt gewesen wäre.

Im Übrigen wäre die VwGH-Rechtsprechung – wie etwa in den Erkenntnissen **VwGH 23.2.1989, 88/16/0105, VwGH 19.1.1994, 93/16/0139** – sachverhaltsbezogen nicht auf den Gegenstandsfall anwendbar, da in den Erkenntnissen der ausscheidende Gesellschafter jeweils am Vermögen der Gesellschaft beteiligt gewesen und außerdem eine Gegenleistung durch einen Abfindungsanspruch ausdrücklich vereinbart gewesen wäre. Unter Verweis auf § 24 Abs 1 lit e BAO wären die Grundstücke der KG sowie alle

anderen Aktiva und Schulden der KG bereits vor dem Ausscheiden des Komplementärs in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der GmbH als letztem Gesellschafter zuzurechnen. Eine Gegenleistung scheide schon allein deswegen begrifflich aus. Der untergehende Gesellschaftsanteil der GmbH an der KG erweise sich lediglich als Platzhalter für ohnehin bereits der GmbH zuzurechnende Vermögensgegenstände und Schulden der KG.

Gegenleistung könne nach **VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200** nur das sein, wozu sich der Erwerber für den Erwerb des Grundstückes verpflichtet habe, eine Gegenleistung verlange ein aktives Tun des Leistungsempfängers und nicht ein passives Dulden.

Mangels Vorliegen einer Gegenleistung beantragte die Bf daher gemäß § 4 Abs 2 Z 1 iVm § 6 Abs 1 lit b GrEStG den Ansatz des Dreifachen Einheitswertes der übertragenen Liegenschaften als Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage.

Gegen die das Berufungsbegehren abweisende Berufungsvorentscheidung brachte die Bf innerhalb offener Frist einen Vorlageantrag ein, in welchem sie ihren Rechtsstandpunkt wiederholte und darlegte, dass der Komplementär für sein Ausscheiden aus der KG keine Gegenleistung erhalten habe. Auch die Übernahme der Verbindlichkeiten bzw. die Aufgabe des Mitunternehmeranteiles stellten keine Gegenleistung dar, da sämtliche Vermögensgegenstände und Schulden der KG bereits ab der Einbringung in die GmbH dieser zuzurechnen wären. Mangels Vorliegen einer Gegenleistung für die Übertragung der Grundstücke müsse daher das Dreifache der Einheitswerte der Grundstücke zum Ansatz gelangen.

In einem ergänzenden Schriftsatz leitet die Bf unter Verweis auf Literatur (vgl. Beiser, SWK 14/15/2008, S 453) und Judikatur ab, dass Leistender im Sinne des GrEStG nur die Personengesellschaft sein kann, wobei die Übertragung deren letzter Geschäftsakt darstelle, weshalb ihr auch eine Gegenleistung zukommen müsste. Auf Grund der Anordnung des § 142 UGB würde die Gesellschaft aber nach dem Ausscheiden des Gesellschafters untergehen, sie wäre entreichtert, ein Zufluss einer Gegenleistung deshalb nicht feststellbar. Dies würde auch für den ausscheidenden Komplementär mangels Abfindung gelten.

Andererseits wäre auch die übernehmende GmbH nicht durch die Übernahme des Vermögens der KG beschwert. So musste sie weder eine Abfindung bezahlen noch, sei es denkmöglich, dass für die Grundstücksübertragung diese Grundstücke selbst Teil der Gegenleistung sein können, wenn der aufgegebene Mitunternehmeranteil der GmbH, welcher auch die übertragenen Grundstücke beinhaltet, als Gegenleistung herangezogen würde. Durch das Erlöschen des Gesamthandbandes wären alle Vermögensgegenstände und Schulden kraft gesetzlicher Anordnung auf sie als letztem Gesellschafter der KG übergegangen. Eine Gegenleistung aus Sicht der übernehmenden GmbH wäre nicht feststellbar, weshalb die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert zu bemessen wäre.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 1. Satz BAO idF FVwGG 2012, BGBl 2013/14, sind die am 31. Dezember 2013 bei dem Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### Festsetzung dem Grunde nach:

Nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, 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; ...

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

Nach der ab 1. Jänner 2007 anzuwendenden Bestimmung des **§ 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 wie nach der Vorgängerbestimmung des § 142 HGB den Tatbestand des **§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987** (vgl. Fellner, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Tz 229 zu § 1 GrEStG und dort zitierte Judikatur).

Durch das Ausscheiden eines von zwei Gesellschaftern aus der OG oder KG geht das Unternehmen ohne Liquidation mit seinen Aktiven und Passiven auf den verbleibenden Gesellschafter über. Das bisherige **Gesamthandeigentum** an der Gesellschaft wird dadurch Eigentum in der Hand des Übernehmers. Dies führt zu einer Gesamtrechtsnachfolge des Übernehmers im Wege der **Anwachsung**. Dies gilt auch für Liegenschaftseigentum, weshalb es in diesem Fall keines besonderen Übertragungsaktes bedarf (vgl. OGH 3.10.2006, 5 Ob 204/06w, wbl. 2007, 196). Scheidet somit aus einer solchen Gesellschaft, die nur aus zwei Gesellschaftern besteht, einer der Gesellschafter aus und macht der andere das ihm - sei es durch Gesetz (§ 142 HGB aF), sei es durch Vertrag - eingeräumte Recht auf Übernahme des Unternehmens geltend, so geht das u. a. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über (vgl. VwGH 29.11.1978, 473/75, verstärkter Senat, VwGH 23.2.1989, 88/16/0105, VwGH 19.1.1994, 93/16/0139 und VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Da hier zwei verschiedene Rechtsträger einander gegenüberstehen, bildet diese Übernahme einen Erwerbsvorgang iSd GrEStG; da sie sich aufgrund des Gesetzes vollzieht, erfüllt sie den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987, wonach der Erwerb des Eigentums der Grunderwerbsteuer unterliegt, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (vgl. VwGH 30.5.1994, 89/16/0019 u.a.).

Auch im Falle, dass es sich beim ausgeschiedenen Komplementär um einen **reinen Arbeitsgesellschafter** gehandelt hat, bewirkt die Übernahme gemäß § 142 HGB aF, 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 ungequotierten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden. Es kann also keine Rede davon sein, dass der Kommanditist - im vorliegenden Gegenstandsfall die GmbH - schon vor dem Übernahmenvorgang Alleineigentümer der Liegenschaften war. Auch im Falle eines Konkurses der KG wären die Liegenschaften Teil der Konkursmasse gewesen. Der Exekution wären die Liegenschaften nur ausgesetzt gewesen, wenn sie von einem Gläubiger betrieben worden wäre, der über einen Exekutionstitel gegen die **Gesellschaft (KG)** verfügt (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Der im Gegenstandsfall von der Bf selbst ins Treffen geführte Grundbuchsstand, wonach im Grundbuch die KG eingetragen war, bestätigt ebenfalls diesen Rechtsstandpunkt. Die Gesellschaft- hier die KG - 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 als Eigentümerin der Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, dh. der Erwerb der Liegenschaften durch die Bf (GmbH) im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte nicht von den Gesellschaftern der KG, etwa des ausscheidenden Komplementärs, sondern vielmehr von Seiten der KG als eigenständigem Rechtsträger.

### **Ermittlung der Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage**

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 hg. Rechtsprechung).

Der Wert der Gegenleistung bemisst sich im Falle einer Geschäftsübernahme nach § 142 UGB nach dem Wert der **Gesamtabfindung** des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der **Gesellschaftsschulden** und des Wertes des **bisherigen Gesellschaftsanteils** des übernehmenden Gesellschafters (VwGH 19.01.1994, 93/16/0139, 29.1.2009, 2008/16/0126). Die Gesamtgegenleistung ist im Verhältnis des

Grundstückes zu den sonstigen Aktiva prozentuell auf das Grundstück entfallend zu besteuern. Die Bemessungsgrundlage ermittelt sich daher nach folgender Formel:

X = Gesamtwert der Gegenleistung mal Verkehrswert des unbeweglichen Vermögens durch die Summe der Aktiva der KG.

Wenn die Bf. anführt, dass weder auf Seiten der untergehenden KG ein Zufluss einer Gegenleistung feststellbar wäre, noch die übernehmende GmbH infolge Übernahme des Vermögens der KG beschwert wäre, übersieht sie, dass letztere ihren bisher durch das Gesamthandbuch verbundenen Gesellschaftsanteil aufgegeben und für die Übernahme des KG-Vermögens in ihr Alleineigentum auch die KG-Schulden übernommen hat.

Die seitens des Finanzamtes angewendete Methode der Ermittlung der Gegenleistung, deren auf das übernommene Grundvermögen entfallender **aliquote Anteil von 84,68%** als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage herangezogen wurde, deckt sich mit jener mehrfach bestätigten, oben angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung, von der daher abzugehen, kein Anlass besteht. Auch die übernommenen Schulden wurden lediglich im aliquoten Ausmaß bei der Ermittlung der auf das Grundvermögen entfallenden Gegenleistung zum Ansatz gebracht. Die auf die übrigen Vermögensgegenstände entfallenden Verbindlichkeiten kamen daher nicht zum Ansatz.

In diesem Sinn hat das Finanzamt den im Rahmen der Gesellschaftersteuerbemessung seitens der Bf anerkannten, im Zuge der Anwachsung untergehenden KG-Anteil in Höhe von EUR 4.103.901,67, welchem die von der Bf mitgeteilten Verkehrswerte des Grundvermögens zugrunde liegen, herangezogen, vermehrt um die von der Bf übernommenen KG-Schulden.

Die Ausführungen in *Beiser*, Die Anwachsung nach § 142 UGB in der Grunderwerbsteuer, SWK 2008, S 453 ff., auf welche die Bf ihr Beschwerdebegehren aufbaut, stehen im Widerspruch zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und konnten deshalb unberücksichtigt bleiben.

### **Zulässigkeit einer Revision:**

Auf Grund dieses Corpus an ständiger höchstgerichtlicher Rechtsprechung betreffend die Bemessung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich Erwerbsvorgängen nach § 142 UGB ist gemäß § 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a Abs. 1 VwGG gegen diese Entscheidung eine (ordentliche) Revision unzulässig. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in diesem Erkenntnis dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg-Aigen, am 16. Oktober 2014