

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Saxinger Chalupsky Weber & Partner Rechtsanwälte GmbH, 4020 Linz, Europaplatz 7, vom 19. September 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 21. August 2002 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Grunderwerbsteuer wird mit 7.523,82 € festgesetzt.

Entscheidungsgründe

Zwischen der KBGmbH als austretende Gesellschafterin und der KBGmbH&CoKG (in der Folge kurz Bw. genannt) als verbleibende Gesellschafterin unter Beitritt der BGmbH&CoKG wurde am 3.5.2001 ein Gesellschafteraustrittsvertrag und Anwachsungsvereinbarung abgeschlossen. In dieser Urkunde heißt es auszugsweise wie folgt:

§1

(1) *Die KBGmbH (im folgenden kurz austretende Gesellschafterin genannt) und die KBGmbH&CoKG (im folgenden kurz verbleibende Gesellschafterin genannt) sind die einzigen Gesellschafter der ... BGmbH&CoKG.*

(2) *Die KBGmbH hat als Arbeitsgesellschafter die Stellung der persönlich haftenden Gesellschafterin inne. Sie ist weder am Vermögen noch an den stillen Reserven und am*

Firmenwert der BGmbH&CoKG beteiligt.

(3) Die KBGmbH&CoKG ist alleinige Kommanditistin der BGmbH&CoKG mit einer Vermögenseinlage von ... Sie ist alleine am Vermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt.

§2

(1) Die Vertragsteile kommen überein, dass die alleinige persönlich haftende Gesellschafterin KBGmbH aus der BGmbH&CoKG ... ausscheidet. Da aufgrund dieses Ausscheidens die KBGmbH&CoKG als alleinige Gesellschafterin verbleiben würde, hat dies zwingend die Auflösung der BGmbH&CoKG zur Folge.

(2) Die vertragsschließenden Parteien kommen in diesem Zusammenhang überein, dass das gesamte Vermögen der BGmbH&CoKG mit allen Aktiven und Passiven auf die nunmehr alleinige Gesellschafterin, die KBGmbH&CoKG im Rahmen eines Anwachungsvorganges gemäß

§ 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht. Die Anwachsung erfolgt gemäß den Bestimmungen des § 142 i.V.m. § 145 HGB anstelle einer ordentlichen Liquidation. Durch den Anwachungsvorgang geht insbesondere der gesamte Betrieb der BGmbH&CoKG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die KBGmbH&CoKG über.

...

§4

(1) Die verbleibende Gesellschafterin hält die austretende Gesellschafterin in Ansehung sämtlicher wie immer Namen habender Gesellschaftsverbindlichkeiten aus dem Anwachungsvorgang gemäß § 2 vollkommen schad- und klaglos.

(2) Da die austretende Gesellschafterin am Vermögen, an den stillen Reserven und am Firmenwert nicht beteiligt war, vereinbaren die Vertragsteile, dass keine Abfindung ausbezahlt wird, sofern es sich nicht um die Auszahlung allfälliger Guthaben auf Privatverrechnungskonten handelt.

§5

(1) Aufgrund der Anwachsung des gesamten Vermögens ... geht insbesondere der gesamte Betrieb der BGmbH&CoKG einschließlich sämtlicher Aktiven und Passiven, insbesondere einschließlich aller Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten auf die KBGmbH&CoKG im Rahmen der Gesamtrechtsnachfolge über. ...

(2) Der Umfang des angewachsenen Betriebes umfasst insbesondere :

...

Liegenschaft EZGB, bestehend aus dem Grundstück Nr. 2042.

Die dem Vertrag beiliegende Abgabenerklärung weist einen Einheitswert zum 1.1.1993 in Höhe von 1.479.000,-- S aus.

Nach einem Telefonat wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass der Verkehrswert des Grundstückes 772.640,-- S betrage.

Auf Grund eines Vorhaltes des Finanzamtes, wonach der bekanntgegebene Verkehrswert sich nur auf das unbebaute Grundstück beziehen könne und die darauf befindlichen Gebäude unberücksichtigt geblieben seien, wurde von der Bw. ein Gutachten mit einem Gesamtverkehrswert von 516.000,--€ (7,100.315,--S) vorgelegt. Im Begleitschreiben vom 22.5.2002 führt die Bw. an, dass der Gesellschafteraustrittsvertrag/Anwachsungsvereinbarung einen Fall eines Zusammenschlusses gemäß Art. IV Umgründungssteuergesetz darstelle. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG für einen Zusammenschluss würden vorliegen:

- es sei Vermögen (der gesamte Betrieb) übertragen worden,
- die Übertragung sei auf die alleinige Kommanditistin erfolgt, sodass eine Gewährung von Gesellschafterrechten unterbleiben musste,
- die Übertragung erfolgte auf eine Personengesellschaft, wobei auch der Fall einer Anwachsung gemäß § 142 HGB als Übertragung im Sinne des § 23 UmgrStG anzusehen sei,
- das übertragene Vermögen habe jederzeit einen positiven Verkehrswert aufgewiesen,
- die Vorgänge seien rechtzeitig zum Firmenbuch angemeldet und der Übergang auch im Firmenbuch eingetragen worden.

Die Grunderwerbsteuer sei daher unter Hinweis auf § 26 Abs. 4 UmgrStG vom zweifachen Einheitswert zu bemessen.

Weiters wurde noch vorgebracht, dass auch bei Vorliegen eines Zusammenschlusses außerhalb des Anwendungsbereiches des Umgründungssteuergesetzes die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu bemessen sei. Soweit keine Gegenleistung, wie im vorliegenden Fall, vorhanden sei, hätte die Grunderwerbsteuerbemessung vom einfachen Einheitswert zu erfolgen.

Mit Bescheid vom 21.8.2002 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer fest, dabei ausgehend von einer Gegenleistung von 7,100.000,-- S.

Dagegen wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung eingebracht. Die Begründung lautete – unter zahlreichen Literaturverweisen - im Wesentlichen wie das Vorbringen lt. Schreiben vom 22.5.2002.

Am 18.5.2004 erging seitens des Finanzamtes die abweisliche Berufungsvorentscheidung. Es würde kein Zusammenschluss gem. Art. IV UmgrStG vorliegen, sondern eine Geschäftsübernahme. Geschäftsübernahmen gem. § 142 HGB, sofern inländische Grundstücke betroffen seien, würden auf Grund der eintretenden Universalsukzession den

Erwerbstatbestand des § 1 Abs. 1 Z 2 GreStG 1987 erfüllen. Besteuerungsgrundsatz sei somit der Wert der Gegenleistung.

Am 1.6.2004 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Fall, welche Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer heranzuziehen ist:

der zweifache Einheitswert, der dreifache Einheitswert oder eine Gegenleistung.

Die Bw. geht davon aus, dass der Gesellschafteraustrittsvertrag/Anwachungsvereinbarung einen Fall des Zusammenschlusses nach Artikel IV UmGrStG darstellt und somit der zweifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer bildet.

Gemäß § 23 UmgrStG (in der zum Stichtag gültigen Fassung) liegt ein Zusammenschluss vor, wenn Vermögen ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines schriftlichen Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftsvertrages) einer Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Dabei ist Voraussetzung, dass das übertragene Vermögen am Zusammenschlussstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt.

Die Verwaltungspraxis unterstellt einen sehr weiten Begriffsumfang des Zusammenschlusses. Als Zusammenschluss ist u.a. folgender Vorgang aufzufassen und unter Anwendung von Art IV UmgrStG zu beurteilen:

Auf eine bestehende Mitunternehmerschaft werden Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmer-Anteile übertragen, sodass die bestehende Mitunternehmerschaft erweitert wird. Dies wird gedanklich als Zusammenschluss zu einer neuen Mitunternehmerschaft aufgefasst.

Daraus ist ersichtlich, dass als Zusammenschluss nicht nur Vermögensübertragungen zur Errichtung einer Mitunternehmerschaft, sondern alle gesellschaftsrechtlichen (und auch schuldrechtlichen) Vorgänge, die zu einer Erweiterung des Gesellschafterkreises **oder** zu einer Erhöhung der Gesellschafterrechte führen, zu werten sind.

Im Hinblick auf die gesetzlich geforderte ausschließliche Gewährung von Gesellschafterrechten ist festzuhalten, dass die Praxis jedoch einige Fälle aufgezeigt hat, in denen eine Gewährung von Gesellschafterrechten unterbleiben kann bzw. muss (vgl Helbich/Wiesner/Bruckner, Umgründungen, § 23 TZ 64). So wird bei der „Verschmelzung“ einer Tochterpersonengesellschaft auf ihre 100%ige Mutterpersonengesellschaft durch Übertragung des Betriebes der Tochter regelmäßig eine Gewährung von Gesellschafterrechten nicht

erfolgen (können).

Ähnliches liegt im berufungsgegenständlichen Fall vor. Die Übertragung erfolgte auf die Bw. als alleinige Kommanditistin, weshalb eine Gewährung von Gesellschafterrechten nicht stattfinden konnte.

Hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 UmgrStG ist für den vorliegenden Fall im Einzelnen festzuhalten:

- es wurde Vermögen übertragen, denn auch der Fall einer Anwachsung gemäß § 142 HGB ist als Übertragung anzusehen (vgl u.a. VwGH 19.12.1996, 94/16/0109)
- eine Gewährung von Gesellschafterrechten musste unterbleiben (s.o.)
- die Übertragung erfolgte auf eine Personengesellschaft
- das übertragene Vermögen hat lt. Gewinnfeststellungsakt StNr. einen positiven Verkehrswert aufgewiesen.

Somit sind sämtliche Voraussetzungen erfüllt und ist der gegenständliche Vorgang als Zusammenschluss gemäß § 23 UmgrStG zu beurteilen.

§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987 lautet auszugsweise:

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

1. ...

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

§ 142 Abs. 1 HGB bestimmt:

"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."

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. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563; unter Hinweis auf Kastner/Doralt./Nowotny, Grundriss5 128, mwN in FN 108 und 109; und Koppensteiner in Straube, KommzHGB I2 Rz 10 zu § 142 HGB).

Geschäftsübernahmen gemäß § 142 HGB erfüllen, sofern inländische Grundstücke betroffen sind, aufgrund der eintretenden Universalkzession, die einen Übergang des bisherigen Gesamthandeigentums (betreffend Grundstücke, verkörpert durch die Eintragung des Eigentumsrechtes für die Gesellschaft im Eigentumsblatt des Grundbuchs) in das Alleineigentum des übernehmenden Gesellschafters bewirkt (Anwachsung), nach ständiger Judikatur des VwGH den Erwerbstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 (siehe u.a. VwGH 19.1.1994, 93/16/0139 und Arnold, Kommentar zum GrEStG 1987).

§ 26 Abs. 4 des UmgrStG, Artikel IV, lautet:

"Werden aufgrund eines Zusammenschlusses nach § 23 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen".

Kommt es also – wie im vorliegenden Fall - infolge der Übertragung sämtlicher Anteile an einer Personengesellschaft auf eine andere Personengesellschaft infolge Anwachsung nach § 142 HGB zu einem Erwerbsvorgang, so ist dieser Erwerbsvorgang nach § 26 Abs. 4 UmgrStG begünstigt.

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich daher wie folgt:

Einheitswert 1.479.000,-- S gemäß § 26 Abs. 4 UmgrStG x 2 = 2.958.000,-- S
gemäß § 7 Z 3 GreStG x 3,5% = 103.530,-- S, das sind **7.523,82 €**.

Auf Grund der dargestellten Sach- und Rechtslage war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Der Differenzbetrag in Höhe von 10.535,38 € wird abgeschrieben.

Graz, am 11. August 2008