

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache RH, Adr, vertreten durch Reinhardt & Partner KG, Bösendorferstraße 1, 1010 Wien gegen den Bescheid des FA GVG vom 24. Juni 2011, ErfNr. 55-222.971/2008, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### **Sachverhalt**

Vor den folgenden Umstrukturierungen war die K, =KG, eine mit der Vermögensverwaltung der in ihrem Alleineigentum befindlichen und an Dritte vermieteten Betriebsliegenschaft EZ XY als einzigem Betriebsgegenstand tätige Personengesellschaft.

Komplementär dieser KG war die T, =TGmbH, als unbeschränkt haftender, reiner Arbeitsgesellschafter ohne Substanzbeteiligung, deren Gesellschafter KM und FW waren. KM war gleichzeitig alleiniger Kommanditist der TGmbH.

Am 29. September 2008 haben gekauft:

1. AR die Geschäftsanteile an der TGmbH von KM und FW um einen Abtretungspreis von jeweils 1 Euro und

2. die RH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., deren geschäftsführender Alleingesellschafter wiederum AR ist, den einzigen Kommanditanteil an der KG, ebenfalls um einen Abtretungspreis von 1 Euro.

Die Gesellschafter der KG, in deren Eigentum sich nach wie vor die Liegenschaft EZ XY befunden hat, waren somit ab diesem Zeitpunkt die TGmbH als Komplementär (wie bisher) und die Bf. als Kommanditist.

Mit **Vereinbarung vom 18. Dezember 2008** sind diese beiden Gesellschafter der KG übereingekommen:

Zweitens:

*... die KG dergestalt aufzuheben, dass mit Ablauf des 31. März 2008 die TGmbH aus der KG ausscheidet. Die Gesellschafter der KG halten fest, dass durch das Ausscheiden der TGmbH die Bf. als alleiniger Gesellschafter der KG verbleibt, die KG ohne Liquidation erloschen und somit das Gesellschaftsvermögen der KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 UGB mit allen Aktiven und Passiven auf die Bf. übergegangen ist.*

Drittens:

*Die Parteien halten fest, dass alle Forderungen der KG der Bf. allein zur Verfügung stehen und diese jedoch andererseits auch für alle Verbindlichkeiten der seinerzeitigen KG haftet.*

Fünftens:

*Vereinbarungen über ein an die TGmbH zu zahlendes Abschichtungsguthaben sind nicht erforderlich, da diese als reiner Arbeitsgesellschafter am Vermögen der KG nicht beteiligt ist.*

Sechstens

*Die KG ist Alleineigentümerin der Liegenschaft XY. Die KG erteilt ihre ausdrückliche Einwilligung, dass aufgrund dieser Vereinbarung ob der Liegenschaft XY die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Bf. vorgenommen werde.*

Über Vorhalt hat die Bf. mit Schreiben vom 4. Februar 2011 den Jahresabschluss der KG zum 31. März 2008 vorgelegt und den Verkehrswert der Betriebsliegenschaft lt. Sachverständigengutachten mit 1,180.000 Euro bekannt gegeben, welchen die Bf um einen insolvenzrechtlichen Tatbestand auszuschließen hat feststellen lassen.

Das Finanzamt hat betreffend die Vereinbarung nach § 142 UGB vom 18. Dezember 2008 für den Liegenschaftserwerb der Bf. von der Gegenleistung in Höhe von 1,142.278,42 Euro 3,5 % Grunderwerbsteuer (GrESt) in Höhe von 39.979,74 Euro festgesetzt.

Das Finanzamt hat die Bemessungsgrundlage für die GrESt wie folgt berechnet und diese Berechnung (in Euro) der Bf. als Bestandteil der Bescheidbegründung am 27. Juni 2011 bekannt gegeben:

Aktiva lt. Bilanz	677.100,26	Passiva lt. Bilanz	677.100,26
- BW Liegenschaft	675.519,12	- ½ Rückstellung	1.500,00
+ VW Liegenschaft (99,47 %)	1,180.000,00		
- BW Konzession	95,78		
+ VW Konzession	4.761,23		
- BW sonst. BA	0,07		
+VW sonst. BA	62,48		
100 %	1,186.309,00	Echte Schulden + Kapital	675.600,26
Berechnung untergehendes Kapital		Stille Reserven	510.708,74
		Kommanditkapital	-81.059,37
		Nicht gedeckte Verlustanteile	-109.009,25
+ Übernommene Verbindlichkeiten			827.745,62
			1,148.385,74
Anteil Liegenschaft 99,47 %		GrESt Bemessungsgrundlage	1,142.278,42

Dagegen hat die Bf. am 19. Juli 2011 mit Hinweis auf die Literatur (Fellner, GrEStG § 1, Rzn. 303 und 303a) berufen, wonach es bereits mit 29. September 2008 zu einer Anteilsvereinigung gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG gekommen sei, weil die GmbH nicht am Vermögen der Gesellschaft beteiligt, sondern reiner Arbeitsgesellschafter gewesen sei. Bemessungsgrundlage in diesem Fall sei der dreifache Einheitswert.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2011 als unbegründet abgewiesen. Bei der Anteilsvereinigung sei nur der mittelbare Erwerb der Liegenschaft Gegenstand der Besteuerung. Bei der Anwachsung gemäß § 142 UGB hingegen gehe das zivilrechtliche Eigentum des Grundstückes über.

Am 16. August 2011 hat die Bf. rechtzeitig die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt. Die Bf. beantragt nunmehr, die GrESt von der Gegenleistung wie folgt zu ermitteln.

Kaufpreis 1 Euro und auf die Bf. übergegangene Aktiva und Passiva

(Genossenschaftsanteile + 436,03 Euro, Forderung an Dritte + 1.121,93 Euro, Verbindlichkeiten an Dritte - 14.675,65 Euro, Bankverbindlichkeiten - 815.884,97 Euro).

Die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der GrESt betrage daher rd. 829.004 Euro.

Das Finanzamt hat die Berufung am 27. Oktober 2011 dem UFS zur Entscheidung vorgelegt. Der Wert der Gegenleistung bemesse sich nach dem Wert der übernommenen Gesellschaftsschulden und dem Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters. Die Berechnung lt. Vorlageantrag lasse den Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters völlig außer Ansatz.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund der Aktenlage, insbesondere durch die vom Bf. vorgelegte Bilanz und seine eigenen Angaben zum Verkehrswert der Liegenschaft, hinreichend erwiesen.

### **Rechtslage**

Nach § 1 Abs. 1 Z1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG) unterliegen der Grunderwerbsteuer:

Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen (Zif.1) und der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist (Zif. 2).

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

### **Erwägungen**

Im Falle der Übernahme des Gesamthandeigentums – sei es durch Gesetz (§142 UGB), sei es durch Vertrag - durch den verbleibenden Gesellschafter handelt es sich um einen Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Z2 GrEStG. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Handelsrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die Steuer demnach von der Gegenleistung zu berechnen und zwar nur mit dem auf das Grundstück entfallenden Hundertsatz. Der Wert der Gegenleistung bemisst sich dabei nach dem Wert der (Gesamt)Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters. Liegt eine ziffernmäßige Abfindungsleistung nicht vor, so ist die Gegenleistung für den Übergang des gesamten Vermögens der KG aus der Übernahme der Betriebsschulden und dem Wert der Beteiligung des übernehmenden Gesellschafters zu berechnen.

vgl. Fellner, GrEStG § 5, Rz. 143a; insbesondere VwGH vom 19. Jänner 1994, 93/16/0139 und vom 29. Jänner 2009, 2008/16/0126)

Die liquidationslose Übernahme einer KG nach § 142 UGB durch einen Gesellschafter bewirkt die Beendigung der Gesellschaft. Der Gesellschafter erwirbt daher an dem bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im Miteigentum der bisherigen Gesellschafter stehenden Grundstück Alleineigentum. Es liegt ein unmittelbarer Liegenschaftserwerb im Sinne des § 1 Abs. 1 Z2 GrEStG des übernehmenden Gesellschafters von der Gesellschaft vor.

Strittig im gegenständlichen Fall ist nur mehr der Wert der Gegenleistung.

Die Gegenleistung besteht in einem solchen Fall nach ständiger Rechtsprechung des VwGH aus der Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters, dem Untergang der eigenen Gesellschaftsrechte des Übernehmers und den übernommenen Schulden.

Nachdem die TGmbH als reine Arbeitsgesellschafterin keine Abfindung anlässlich ihres Ausscheidens aus der KG erhalten hat (siehe Punkt Fünftens der Vereinbarung), besteht die Gegenleistung somit im konkreten Fall lediglich 1. aus den von der Bf. übernommenen Schulden und 2. dem Wert der Beteiligung der Bf. an der KG.

#### 1. übernommene Schulden

Gemäß Punkt Zweitens der obigen Vereinbarung sind sämtliche Passiven der erloschenen KG auf die Bf. übergegangen und gemäß ihrem Punkt Drittens haftet die Bf. für alle Verbindlichkeiten der seinerzeitigen KG. Lt. Bilanz der KG per 31. März 2007 haben die Verbindlichkeiten 826.245,62 Euro betragen. Das Finanzamt hat unter Beachtung des § 64 Abs. 1 BewG die Hälfte der Rückstellungen (1.500 Euro) hinzugerechnet, das ergibt insgesamt übernommene Verbindlichkeiten in Höhe von **827.745,62 Euro**. Diese Position liegt zu Gunsten der Bf. geringfügig unter dem von ihr angesetzten Betrag von 830.560,62 Euro und kann daher ohne Bedenken in die Berechnung der Bemessungsgrundlage einfließen.

#### 2. Wert der Beteiligung

Die Bf. war lt. Firmenbuch an der KG als Kommanditistin mit einer Haftsumme von 1,5 Mio. Schilling, =109.009,25 Euro, beteiligt und gibt - als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft - ihr Gesellschaftsrecht auf.

Bei der Bewertung des Gesellschaftsrechtes ist der I. Teil des BewG anzuwenden, sodass für unbewegliches Betriebsvermögen der gemeine Wert, für bewegliches der Teilwert zum Ansatz kommt. Das Finanzamt hat in diesem Sinn bei den Aktivposten des Jahresabschlusses der KG zum 31. März 2008 die Buchwerte durch die gemeinen Werte bzw. Teilwerte ersetzt. Daraus hat sich der Wert von **1,186.309 Euro** lt. obiger Tabelle ergeben. Die stillen Reserven der KG resultieren im Wesentlichen aus dem Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von 1,18 Mio. Euro, welcher nach den eigenen Angaben der Bf. durch ein Schätzgutachten untermauert ist. Im Übrigen war die Berechnung Bestandteil der Bescheidbegründung und hat die Bf. im weiteren Verfahren keine Einwände gegen die ausgewiesenen Beträge vorgebracht.

Zieht man von diesem bereinigten Wert der Aktiven die Verbindlichkeiten ab, so ergibt sich der Nettovermögenswert der KG in Höhe von 358.563,38 Euro. Dieser Wert verringert sich noch um das (positive) Verrechnungskonto der TGmbH, sodass als Wert der Beteiligung der Bf. ein Betrag von **320.640,12 Euro** verbleibt.

Aktiva (zu Verkehrswerten)	1,186.309,00
- Passiva (zum Stichtag)	827.745,62
Unterschiedsbetrag	358.563,38
Wert der Beteiligung TGmbH (Verrechnungskonto)	37.923,26
Wert der Beteiligung RH	320.640,12

Die GrESt Bemessungsgrundlage ergibt sich sohin aus der Summe aus 1. Verbindlichkeiten in Höhe von 827.745,62 Euro und 2. Wert der Beteiligung in Höhe von 320.640,12 Euro, das sind insgesamt **1,148.385,74 Euro**. Davon entfällt ein Anteil von 99,47 % auf die Liegenschaft. Das Finanzamt hat daher zutreffend die zu versteuernde Gegenleistung mit **1,142.278,42 Euro** ermittelt.

Die Berechnungsmethode der Bf. entspricht demgegenüber nicht der ständigen Rechtsprechung des VwGH. Indem die Bf. anstelle des Wertes der Beteiligung als Gegenleistung bloß einen symbolischen Kaufpreis von 1 Euro heranzieht, verkennt sie, dass Gegenleistung im GrESt Recht alles ist, was der Erwerber für den Erwerb der Liegenschaft zu geben verspricht. Im konkreten Fall ist eben im Gegenzug für die Liegenschaft, welche im Wege der Gesamtrechtsnachfolge nach § 142 in das Vermögen der Bf. übergegangen ist, die Kommanditbeteiligung der Bf. an der KG untergegangen und hat die Bf. sämtliche Verbindlichkeiten der KG übernommen. Diese Berechnungsmethode wird von den Abgabenbehörden im Einklang mit der VwGH Judikatur bei der Steuerbemessung laufend angewendet.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen umfangreichen, ständigen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 17. Juli 2014