

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch SK Steinle + Kandler Steuerberatung OG, Wielandgasse 35, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 14.03.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.01.2014, Erf.Nr. 123, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) gab in der Verlassenschaftssache nach dem am 04.12.2011 verstorbenen XY als Alleinerbe die unbedingte Erbantrittserklärung zum gesamten Nachlass ab.

Im Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes A vom 20.03.2013 wurde dem Sohn des Verstorbenen, dem Beschwerdeführer, die gesamte Verlassenschaft eingewantwortet.

U.a. erwarb der Bf. eine Beteiligung an der B OG, wodurch eine Vermögensübernahme nach § 142 UGB erfolgte.

Im Zuge eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes übermittelte die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers das Sachverständigengutachten des Herrn Z, allgemein beeideter und gerichtlich zertifizierter Sachverständiger, vom 29.11.2013 über den Verkehrswert der Liegenschaft C zum Bewertungsstichtag 31.12.2011 in Höhe von 722.000 Euro. Weiters wurde bekanntgegeben, dass der Gesamtwert der Aktiva der B OG mit der vorhin genannten Liegenschaft 1.113.400 Euro und der Gesamtwert der Passiva (Bankverbindlichkeiten) 1.064.114,80 Euro betrage.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 23.01.2014 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer in Höhe von 24.151,41 Euro für die Vermögensübernahme nach § 142 UGB an der B OG im Zuge der Verlassenschaft nach XY vom 04.12.2011 fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass die Übernahme gemäß § 142 UGB eine Universalsukzession bewirke und das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers verwandle (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563). Deshalb erfolge der Erwerb von der Gesellschaft und der Steuersatz nach § 7 Z 3 GrEStG 1987 sei anzuwenden. Die Gesamtgegenleistung (Bankverbindlichkeiten in Höhe von 1.064.114,80 Euro) sei im Verhältnis des gesamten übergebenen Vermögens (1.113.400 Euro) zum unbeweglichen Vermögen (722.000 Euro) aufgeteilt worden, um den Wert der Grunderwerbsteuerpflichtigen Gegenleistung zu erhalten.

Dagegen erhob die steuerliche Vertretung des Beschwerdeführers die Beschwerde mit der Begründung, dass der Vater des Bf. an der B OG zu 99% und der Beschwerdeführer zu 1% beteiligt gewesen seien. Durch das Ableben des Vaters des Bf. sei es zu einem Übergang des gesamten Gesellschaftsvermögens und damit auch der ggst. Liegenschaft gemäß § 142 UGB auf den Bf. als einzig verbleibenden Gesellschafter im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gekommen. Allerdings habe der Bf. im hier vorliegenden Fall das Gesellschaftsvermögen nicht von der Gesellschaft, sondern vom verstorbenen Gesellschafter erworben (VwGH 19.03.1981, 0981/80 und VwGH 30.05.1994, 89/16/0019). Es handle sich also um einen Grundstückserwerb von Todes wegen nach § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, 11. Lieferung (2010), § 1 Rz 255a und § 3 Rz 45). Da der Erwerb von seinem verstorbenen Vater erfolgt sei, komme der Steuersatz von 2% gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG zur Anwendung und die Bemessungsgrundlage sei der dreifache Einheitswert als Wert des Grundstückes nach § 4 Abs. 2 Z 4 iVm § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG. Der erhöhte Einheitswert betrage lt. beiliegender Information 37.900 Euro, sodass sich eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 2.274 Euro errechne.

Auf Grund eines weiteren Vorhalteverfahrens des Finanzamtes übermittelte die steuerliche Vertretung des Bf. einen Firmenbuchauszug betreffend die gelöschte B OG und eine notarielle Amtsbestätigung vom 22.04.2013, dass auf Grund der Einsichtnahme in das Firmenbuch die B OG auf Grund des Ablebens des XY das gesamte Vermögen gemäß § 142 UGB auf den verbleibenden Gesellschafter [Beschwerdeführer] übergegangen ist und die B OG somit aufgelöst und im Firmenbuch gelöscht wurde.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung ab. In der Begründung wurde ausgeführt:

„ Die Übernahme gemäß § 142 UGB bewirkt eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563).

Die Gesellschaft darf in dieser Eigenschaft nicht mit ihren Gesellschaftern gleichgesetzt werden (vgl. OGH 29.08.1995, 5 Ob 59/95, HS 26.043), vielmehr

sind das Gesellschaftsvermögen und das Vermögen der Gesellschafter zu trennen (Trennungsprinzip). An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten haben die Gesellschafter keinerlei Anteil.

Da hierbei 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.). Nachdem die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 142 UGB bewirkt, dass der verbleibende Gesellschafter in alle Rechtspositionen der früheren Gesellschaft eintritt und das bisher im Gesamthandeigentum stehende Vermögen der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbliebenen Gesellschafters übergeht (vgl. VwGH 18.11.1993, 92/16/0109; VwGH 19.01.1994, 93/16/0139), erfolgt der Erwerb von der Gesellschaft und ist der Steuersatz gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 anzuwenden.

Schon aus diesem Gesichtspunkt, dass bei der Übernahme nach § 142 UGB der Erwerb von der Gesellschaft erfolgt, ist ein Grundstückserwerb von Todes wegen ausgeschlossen (und war auch nicht Gegenstand der Verlassenschaftsabhandlung) und kann daher auch die Besteuerung nach § 4 Abs.2 Z.4 GrEStG nicht zur Anwendung kommen. Die in Ihrem Schreiben angeführte Rechtsmeinung, dass der Erwerb eines Miteigentumsanteiles nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter erfolgt, kann daher nicht gefolgt werden und ist auch die im Kommentar Arnold angeführte Rechtsmeinung (u.a. auch Rz 251a) als veraltet anzusehen.

Ihre Beschwerde wird daher als unbegründet abgewiesen und erfolgt die Vorschreibung von der Gegenleistung.“

Daraufhin stellte die steuerliche Vertretung des Bf. den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag) mit der ergänzenden Begründung, dass sich die Begründung der Beschwerdeentscheidung in einer unreflektierten Wiedergabe des BMF-Erlasses vom 14.05.2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009, zu einem anderen Sachverhalt erschöpfe und es rechtlich unmöglich sei, einen Erwerb des ggst. Liegenschaftsanteils von einem zum Erwerbszeitpunkt nicht mehr existenten Rechtsträger anzunehmen. Weiters wird noch auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.01.1986, 84/16/0155, verwiesen, das ebenfalls den Standpunkt des Beschwerdeführers stütze. Es wurde die Entscheidung durch den Senat und die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht wurden die beiden letztgenannten Anträge von der steuerlichen Vertretung des Bf. ausdrücklich zurückgenommen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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 1987 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 1987 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 ...

§ 142 UGB regelt: Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

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 somit aus einer solchen Personengesellschaft, 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 hierbei 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.).

Die Gesellschaft 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/OG als Eigentümerin der Grundstücke (dokumentiert im Grundbuch) ist eine von den Gesellschaftern zu unterscheidende und selbständige Rechtspersönlichkeit, dh. der Erwerb der Liegenschaften durch den verbleibenden Gesellschafter im Zuge der Anwachsung nach § 142 UGB erfolgte nicht vom ausscheidenden Gesellschafter der KG/OG, sondern vielmehr von Seiten der KG/OG als eigenständigem Rechtsträger (vgl. UFS 15.11.2012, RV/0535-.G/11, BFG 16.10.2014, RV/6100226/2008, ua.).

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. Der Unterschied besteht lediglich insofern, als beim Erwerb durch den verbleibenden Gesellschafter als Alleinerbe oder in Abgeltung von Pflichtteilsansprüchen das "Firmengrundstück" nicht von der (nicht mehr bestehenden) Gesellschaft, sondern unmittelbar vom verstorbenen Gesellschafter auf den Überlebenden übergeht, 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. BFG 4.12.2014, RV/3100941/2014 und BFG 6.7.2017, RV/7101104/2016 unter Hinweis auf VwGH 19.3.1981, 0981/80; VwGH 30.5.1994, 89/16/0019).

Auf Grund des Ablebens des Herrn XY, einem von nur zwei Gesellschaftern der B OG, am 04.12.2011 wurde die Personengesellschaft aufgelöst und ist es zu einer Gesamtrechtsnachfolge des Bf. als einzig verbleibenden Gesellschafter im Wege der Anwachsung iSd § 142 UGB gekommen. Da der Bf. zugleich der Alleinerbe des verstorbenen Gesellschafters war, erfolgte der Erwerb des Alleineigentums an der zuvor der OG gehörigen Liegenschaft nach Wegfall der Gesamthandbindung kraft Erbrechtes, dh. als unmittelbarer Grundstückserwerb von Todes wegen direkt vom Erblasser. Dadurch wird der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllt.

Der Standpunkt des Finanzamtes träfe bei einer Anwachsung nach § 142 UGB unter Lebenden zu, in einem solchen Fall wäre vom Verkehrswert der Liegenschaft und von einer auf das Grundstück entfallenden Gegenleistung auszugehen.

Beim vorliegenden Erwerb durch Erbanfall ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 4 GrEStG 1997 vom Wert des Grundstückes, das ist der dreifache Einheitswert, zu bemessen. Da hier ein Erwerb von Todes wegen unmittelbar vom Erblasser vorliegt, ist nach § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1997 der Steuersatz von nur 2 % (anstelle bisher 3,5 %) anzuwenden.

Berechnung:

Einheitswert	37.900 €
dreifacher EW	113.700 €
davon 2% Grunderwerbsteuer	2.274 €

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 27. März 2019