

GZ. RV/0378-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Walter Oberrauch-Erich Seiwald, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In dem am 21. September 2001 abgeschlossenen "Zusammenschlussvertrag" (Notariatsakt) wurde vorab festgehalten, dass EH und GH mit je 50 % als Gesellschafter an der Firma H-OHG mit dem Sitz in J. beteiligt sind; weiters hält EH eine Stammeinlage von € 15.000 und GH, zugleich Geschäftsführer, eine Stammeinlage von € 22.500 an der H-GmbH. Unter Punkt

II. "Zusammenschluss" wurde nun vereinbart:

"EH ... und GH ... als Mitunternehmer der offenen Handelsgesellschaft H ... wandeln zunächst ihre Beteiligungen an dieser Gesellschaft in Vermögens- bzw. Haftungseinlagen um. Die Haftungseinlagen werden einvernehmlich mit € 7.000 pro Gesellschafter festgesetzt. Unter Berufung auf die Bestimmungen des Artikels IV. des Umgründungssteuergesetzes (§§ 23 ff) sowie auf der Basis der vom Steuerberater Dr. H. ... zum 31.12.2000 ... erstellten Zusammenschlußbilanz ... sowie unter Zugrundelegung der Feststellung des genannten Steuerberaters, daß die "H-OHG" am Tag des Zusammenschlusses einen positiven Verkehrswert besitzt (Beilage 2), schließen sich die vorgenannten Personen mit der Firma "H-GmbH" mit Wirkung vom 31.12.2000 ... unter Neugründung der Firma "H-GmbH & Co KG" mit dem Sitz in J. zur Fortführung des Betriebes ... gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zusammen und bringen ihre obigen Mitunternehmeranteile ein. Der Zusammenschluß erfolgt zu Buchwerten. ..."

Festgestellt wird, dass am Vermögen der Kommanditgesellschaft die Kommanditisten zu je 50 % ... beteiligt sind. Die Gesellschaft mbH ist als reine Arbeitsgesellschafterin am Vermögen und am Geschäftsergebnis der Kommanditgesellschaft nicht beteiligt; sie erhält lediglich ihre Ausgaben vergütet ...

b) Zum übertragenen Vermögen der Firma "H-OHG" gehören – die Liegenschaft Einlagezahl 1114 GB J. bestehend aus den Grundstücken ... sowie Haus- und Grundbesitz ...

c) Aufgrund dieses Zusammenschlussvertrages bewilligen die Vertragsparteien über jederzeitiges auch nur einseitiges Ansuchen:- im Grundbuch J. in EZ 1114 die Einverleibung des Eigentumsrechtes für die Firma "H-GmbH & Co KG" ..."

Aus der genannten Beilage 2, Gutachten des Stb Dr. H., geht u. a. hervor, dass sich die H-OHG mit der H-GmbH zu einer Personengesellschaft unter dem Firmenwortlaut H-GmbH & Co KG auf Grundlage des Zusammenschlussvertrages zusammenschließt; dies nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes. Laut der OHG-Bilanz zum 31. Dezember 2000 zeige sich eine buchmäßige Überschuldung von rund S 2 Mio., wobei aber laut einem Schätzgutachten das Immobilienvermögen einen Verkehrswert von fast S 19 Mio. aufweise. Die H-GmbH & Co KG habe sohin zum Zusammenschlussstichtag einen positiven Verkehrswert bzw. positives Eigenkapital und liege keine Überschuldung des Unternehmens vor.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert der betrieblichen Immobilien wurde mit erhöht S 3.873.000 (Geschäftsgrundstück) und S 189.000 (Mietwohngrundstück) erhoben.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 5. Dezember 2001, Str. Nr. XY, unter Bezugnahme auf § 26 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG), BGBl. 1991/699 idgF,

ausgehend vom zweifachen Einheitswert der Liegenschaft EZ 1114 GB J., das sind S 8,124.000, eine 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von S 284.340 = € 20.663,79 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewendet, die je 50%igen OHG-Anteile seien im Rahmen einer formwechselnden Umwandlung in KG-Anteile mit denselben Beteiligungsverhältnissen umgewandelt worden; dies noch vor dem ertragsteuerlich begünstigten "Zusammenschluss", nachdem laut Vertragsinhalt Punkt II. die OHG-Gesellschafter ihre Beteiligungen **zunächst** in Haftungseinlagen umgewandelt hätten. Weiters sei die zivilrechtlich beitretende H-GmbH in keiner Weise am Vermögen beteiligt und sei reine Arbeitsgesellschafterin, weshalb sich im Zuge der formwechselnden Umwandlung von OHG auf KG keinerlei vermögensrechtliche Verschiebungen ergeben hätten. Die Identität der bisherigen Rechtsperson sei in diesem Fall gewahrt. Anstelle einer Vermögensübertragung bzw. ohne Rechtsnachfolge und ohne Rechtsträgerwechsel habe eine bloße Umgestaltung der Rechtsform stattgefunden. Im Zuge des Zusammenschlusses seien daher auch keine Grundstücke übertragen worden; der Bescheid sei ersatzlos zu beheben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 18. April 2002 wurde dahin begründet, dass ein Zusammenschluss iSd § 23 f. UmgrStG vorliege, wenn Vermögen (Betrieb, Teilbetrieb) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an eine Personengesellschaft tatsächlich übertragen wird. Da lt. Vertragspunkt II b) zum Vermögen der OHG auch Liegenschaften zählten, die ins Eigentum der GmbH & Co KG übergehen würden, sei der Tatbestand nach § 1 Grunderwerbsteuergesetz erfüllt und die Grunderwerbsteuer nach § 26 Abs. 4 UmgrStG ausgehend vom zweifachen Einheitswert zu bemessen.

Mit Antrag vom 18. Mai 2002 wurde die Vorlage der Berufung zur Erledigung durch die Abgabenbehörde II. Instanz begehrt und unter Verweis auf Lehre und Rechtsprechung ergänzend vorgebracht, die H-OHG sei formwechselnd in die H-GmbH & Co KG derart umgewandelt worden, dass der OHG die H-GmbH als neuer Komplementär beigetreten sei und gleichzeitig die bisherigen Komplementäre EH und GH ihre Rechtsstellung in die von Kommanditisten geändert hätten, wobei die GmbH vermögensmäßig nicht beteiligt sei und sich an der Vermögensbeteiligung der übrigen Gesellschafter nichts geändert habe.

Zivilrechtlich sei sohin nur ein Gesellschafter hinzugekommen und die Rechtsstellung der bisherigen Gesellschafter geändert worden, dies bei Wahrung der Identität der Gesellschaft, sodass zu keiner Zeit eine Grundstücksübertragung und damit kein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang stattgefunden habe. Daran ändere auch nichts der Rechtsformwechsel, die Namensänderung sowie der Umstand, dass ertragsteuerlich eine

Anwendungsfall des UmgrStG vorliege. Dieses sehe bei einer Übertragung zwar eine Begünstigung vor, könne jedoch nicht die grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestände erweitern. Der beigebrachte Firmenbuchauszug zur OHG bzw. nunmehrigen GmbH & Co KG zu FN XY zeige eindeutig, dass eine bloße Umfirmierung erfolgte, jedoch am Besitzstand (Eigentümerstellung) der Gesellschaft keine Änderung eingetreten sei, die eine Grunderwerbsteuerpflicht auslöse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl. 1987/309 idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer u. a. nach Z 1 Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die einen Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen; nach Abs. 2 dieser Bestimmung des Weiteren Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Gem. § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Bei Umgründungsvorgängen iSd Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl. 1991/699 idgF, sind abgabenrechtliche Sonderregelungen betreffend u. a. die Berechnung der Grunderwerbsteuer vorgesehen. In diesen Fällen beträgt die Bemessungsgrundlage grundsätzlich das Zweifache des Einheitswertes der Grundstücke, auf die sich der jeweilige Erwerbsvorgang bezieht.

Bei gegenständlichem Umgründungsvorgang handelt es sich um einen Zusammenschluss nach § 23 Abs. 1 des Artikel IV des UmgrStG, wonach Vermögen (nach Abs. 2, dazu zählen Betriebe, Teilbetriebe und Mitunternehmeranteile) ausschließlich gegen Gewährung von Gesellschafterrechten auf Grundlage eines Zusammenschlussvertrages (Gesellschaftervertrages) einer Personengesellschaft – wie gegenständlich einer KG – tatsächlich übertragen wird. Der erforderliche positive Verkehrswert des übertragenen Vermögens am Zusammenschlussstichtag (hier: 31. Dezember 2000) bzw. am Tag des Abschlusses des Zusammenschlussvertrages (hier: 21. September 2001) wurde durch ein Sachverständigengutachten nachgewiesen.

§ 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".

Entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes ist sohin zunächst festzuhalten, dass der Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG nicht schon allein deshalb bzw. in jedem Fall verwirklicht ist, wenn ein Umgründungsvorgang nach Art. IV UmgrStG ("Zusammenschluss") vorliegt, sondern nur dann, wenn gemäß § 26 Abs. 4 UmgrStG "im Zuge" eines solchen Zusammenschlusses zivilrechtlich Grundstücksübertragungen tatsächlich erfolgen, wenn also Erwerbsvorgänge iSd GrEStG tatsächlich verwirklicht werden. Dies vorausgesetzt gelangt die steuerliche Begünstigung nach § 26 Abs. 4 UmgrStG – Ansatz bloß des zweifachen Einheitswertes der betreffenden Liegenschaften als GrESt-Bemessungsgrundlage – zur Anwendung. Die gemäß § 23 UmgrStG so bezeichnete "Übertragung" des Vermögens von der "übergebenden" Gesellschaft (hier: OHG) an die "neue" Personengesellschaft (hier: GmbH & Co KG) wird nur in **ertragsteuerlicher** Betrachtung in jedem Fall **fingiert**, da es bei den verschiedensten Konstellationen der Zusammenschlussvorgänge vielfach zu gar keiner "Neugründung" kommen und sohin gar keine "übertragende" bzw. "übernehmende" Gesellschaft vorhanden sein muss (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG³, § 23 Tz 88 – 90).

Auch nach der gängigen Lehre (siehe zB *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Umgründungen¹, Art IV § 26 UmgrStG Tz 80 f) tritt eine Grunderwerbsteuerpflicht nur insofern ein, als ein Erwerb im Sinne des GrEStG verwirklicht wird. Das Umgründungssteuergesetz schafft für Tatbestände des Grunderwerbsteuergesetzes – im Gegensatz zur ertragsteuerlichen Betrachtung – **keine eigene Fiktion**, sodass die ertragsteuerlich (fiktive) zusammenschlussbedingte "Übertragung" des Betriebes auf eine "neue" Mitunternehmerschaft nicht automatisch einen grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand auslöst.

Im Rahmen der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer ist vielmehr an die äußere zivilrechtliche (hier gesellschaftsrechtliche), durch den Umgründungsvorgang bewirkte Gestaltung anzuknüpfen (VwGH 27.5.1999, 98/16/0304).

Wenn von *Helbich/Wiesner/Bruckner* aaO unter Tz 82 demgegenüber dargelegt wird, dass die Übertragung der Mitunternehmeranteile einer grundstücksbesitzenden OHG auf eine neu errichtete GmbH & Co KG eine Anwachsung nach § 142 HGB im Wege der zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge bei der GmbH & Co KG darstelle, wodurch Grunderwerbsteuerpflicht vom zweifachen Einheitswert eintrete, so ist dazu klarzustellen: Der bezughabenden Judikatur lagen anders gelagerte Sachverhalte zugrunde, nämlich entweder die Übertragung aller Anteile einer Personengesellschaft an eine Kapitalgesellschaft im Wege der Einbringung gemäß § 12 UmgrStG (siehe OGH vom 16.3.2000, 2 Ob 54/00f) oder die Einbringung von

Kommanditanteilen aller Kommanditisten einer bestehenden GmbH & Co KG in die Komplementär-GmbH (siehe OGH vom 13.4.2000, 6 Ob 8/00w).

Der Zusammenschlussbegriff des UmgrStG hat einen breiten Anwendungsumfang. Es fallen darunter Vorgänge, bei denen entweder eine Mitunternehmerschaft neu entsteht oder sich eine bestehende Mitunternehmerschaft durch Neuaufnahme von Gesellschaftern oder Veränderung der Beteiligungsverhältnisse verändert. Der zweitgenannte Fall liegt vor, wenn in einer bestehenden Mitunternehmerschaft die Anzahl der Gesellschafter oder das Beteiligungsausmaß einzelner oder aller Gesellschafter sich ändert und die übrigen Voraussetzungen des Art. IV UmgrStG vorliegen. Ungeachtet des zivil- oder handelsrechtlichen Gleichstandes überträgt (nur) umgründungssteuerrechtlich betrachtet die Mitunternehmerschaft ihren Betrieb auf eine "neue" erweiterte Personengesellschaft. Eine solche "Erweiterung" als Anwendungsfall des Art. IV liegt beispielsweise auch dann vor, wenn in einer bestehenden Mitunternehmerschaft ein weiterer Mitunternehmer eintritt, der nur seine Arbeitskraft zur Verfügung stellt, ohne an der Substanz beteiligt zu sein (reiner Arbeitsgesellschafter ohne Kapitaleinlage).

Im Berufungsfalle wurde gleichzeitig mit dem Beitritt/Eintritt der H-GmbH als reine Arbeitsgesellschafterin (ohne Vermögensbeteiligung) in die bestehende Mitunternehmerschaft – wie im vorgenannten Fall – diese von einer OHG in eine KG umgewandelt, sodass die GmbH als Komplementärin und die bisherigen OHG-Beteiligten vermögensmäßig unverändert als Kommanditisten auftreten. Die Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere (OHG in KG oder umgekehrt; im Gegensatz dazu etwa: Umwandlung von OHG in KEG) lässt aber die Identität der Gesellschaft unberührt. Bei dieser sogenannten formwechselnden Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft bleibt die Identität des Unternehmens bestehen, der Rechtsträger bleibt der gleiche und es wird lediglich die Rechtsform geändert (siehe zB § 139 HGB: OHG auf KG). Da bei diesem Umgründungstyp die Personengesellschaft bestehen bleibt und auch keine Übertragung des Unternehmens auf einen anderen Rechtsträger erfolgt, ergeben sich bereits nach allgemeinem Steuerrecht keine ertrags- oder verkehrssteuerrechtlichen Konsequenzen. Da ein Wechsel in der Person des Eigentümers der Grundstücke, die zum Vermögen der Gesellschaft gehören, diesfalls nicht eintritt, ist eine solche Umwandlung kein Erwerbsvorgang im Sinne des GreStG (vgl. zu vor: *Arnold/Arnold*, Kommentar zum GrEStG 1987, Band I, § 1 Tz 196 f; *Helbich/Wiesner/Bruckner* aaO, § 26 Tz 80; *Schwarzinger* in ÖStZ 2003/242 unter "1. Strukturändernder Zusammenschluss"; VwGH 5.3.1990, 89/15/0141). Kein Wechsel in der Person des Eigentümers - sondern ein bloßer Wechsel der Rechtsform - tritt im Gegenstandsfall insbesondere deshalb ein, weil die GmbH

als reine Arbeitsgesellschafterin nicht am Vermögen beteiligt ist.

Demnach wird auch nach der Verwaltungspraxis bei Gründung einer GmbH & Co KG durch Eintritt einer GmbH als Arbeitsgesellschafterin in eine bestehende Kommanditgesellschaft als Komplementär, sohin durch Beitritt einer Kapitalgesellschaft zu einer grundstücksbesitzenden Kommanditgesellschaft, hinsichtlich der im Eigentum der KG stehenden Grundstücke mangels Wechsels des Rechtsträgers kein grunderwerbsteuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht (siehe ÖStZ 1993/328 = RdW 1993/7; vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun* aaO, § 26 Tz 46).

In Anbetracht obiger Sach- und Rechtslage kommt daher den Einwendungen der Bw Berechtigung zu. Der Berufung war sohin Folge zu geben und spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 23. April 2004