



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 12. Jänner 2010 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt wurde am 7. Dezember 2009 die Urkunde vom 29. Dezember 2002 mit auszugsweise folgendem Inhalt zur Anzeige gebracht:

"Gesellschafterbeschluss und Vereinbarung der Firma A-OHG mit dem Sitz in G/BRD

Sämtliche Gesellschafter der offenen Handelsgesellschaft ... fassen ... folgende

Gesellschafterbeschlüsse und treffen die nachstehenden Vereinbarungen

1. Die Firma P-GmbH mit dem Sitz in K/BRD scheidet aus der offenen Handelsgesellschaft aus.

2. Die Firma P-GmbH erhält für das Ausscheiden ... eine Abfindung, die sich nach den handelsrechtlichen Buchwerten ... bei der offenen Handelsgesellschaft bemisst. ...

3. Durch das Ausscheiden der P-GmbH wächst das Vermögen der offenen Handelsgesellschaft mit allen Aktiven und Passiven der einzig verbleibenden Gesellschafterin Firma S-BeteiligungsGmbH ... an, die das Unternehmen mit Aktiven und Passiven unter Ausschluss der Abwicklung fortführt. ...

4. Die offene Handelsgesellschaft erlischt dadurch.

...

6. Der Austritt erfolgt mit Wirkung vom 2.1.2003 ..."

Auf der Urkunde befindet sich der Vermerk "*Befr. § 22 Abs. 5 UmgrStG !*". Mit der gleichzeitig eingereichten Abgabenerklärung wurde bekannt gegeben, dass zufolge Gesellschafterversammlung vom 9. Juni 2004 (lt. beil. Handelsregistrauszug) der Firmename der S-BeteiligungsGmbH auf S-GmbH geändert wurde; erklärt wurde der Erwerb der Liegenschaft in EZ1 ins Alleineigentum der S-GmbH aufgrund des Rechtsvorganges "Gesellschafterbeschluss vom 29.12.2002", dies verbunden mit dem Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung "wegen § 22 Abs. 5 UmgrStG".

Der zuletzt zum 1. Jänner 1988 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft EZ1 beträgt € 190.693,52.

Im Akt erliegen mehrere Handelsregistrauszüge des bayrischen Amtsgerichtes, woraus hervorkommt: Das Ausscheiden des persönlich haftenden Gesellschafters P-GmbH sowie die damit verbundene Auflösung der Gesellschaft A-OHG erfolgte am 20. Feber 2003. Mit Vertrag vom 17. Juli 2003 wurde die P-GmbH mit der S-GmbH verschmolzen.

Das Finanzamt hat daraufhin der S-GmbH (= Berufungswerberin, Bw) mit Bescheid vom 12. Jänner 2010, StrNr, zum Rechtsvorgang "Gesellschafterbeschluss und Vereinbarung vom 29. Dezember 2002 mit A-OHG" ausgehend vom dreifachen Einheitswert der erworbenen Liegenschaft von € 572.080,56 die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 20.022,82 vorgeschrieben.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, die Firma P-GmbH habe für ihr Ausscheiden den handelsbilanziellen Buchwert der Liegenschaft in Höhe von gesamt € 460.686,30 erhalten. Nach § 4 Abs. 1 GrEStG 1987, in der am 29. Dezember 2002 geltenden Fassung, sei die Bemessung der Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zum Besteuerungsgrundsatz erhoben; die Steuer sei nur dann vom dreifachen Einheitswert zu bemessen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln sei. Ausgehend von der Gegenleistung sei daher die Grunderwerbsteuer im Betrag von € 16.124 vorzuschreiben.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass für die Bw als verbleibende Gesellschafterin ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG erfüllt werde, diesfalls die Steuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG zwingend vom Wert des Grundstückes zu berechnen sei.

Im Vorlageantrag wurde dem ergänzend entgegen gehalten, anstelle des Tatbestandes nach § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG (Vereinigung aller Anteile einer *Kapitalgesellschaft*) handle es sich hier aufgrund der Beendigung einer *Personengesellschaft* um einen Eigentumserwerb iSd § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG, weshalb die Steuer nach § 4 Abs. 1 GrEStG von der Gegenleistung zu ermitteln sei. Diese betrage im Hinblick auf das Ausmaß der Beteiligung der ausgeschiedenen Gesellschafterin P-GmbH von 6 % anteilig € 27.641,20, die Steuer damit lediglich mehr € 961,10.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Verwirklichter Tatbestand und Bemessungsgrundlage:

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; ...

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

Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 idF *vor* BGBl I 2008/85 (anzuwenden erstmals auf Erwerbsvorgänge, für die die Steuerschuld nach dem 31. Juli 2008 entsteht oder entstehen würde), war die Steuer vom Wert des Grundstückes (= dreifacher Einheitswert) zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Das Vermögen einer offenen Gesellschaft (OG bzw. vormals OHG) oder einer Kommanditgesellschaft (KG) steht im Gesamthandeigentum der Gesellschafter. Durch das Ausscheiden eines von (nur) zwei Gesellschaftern aus der OG/OHG 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. Scheidet sohin 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 ua. an einem Grundstück bestehende Gesamthandeigentum der Gesellschaft in das Alleineigentum des verbleibenden Gesellschafters über (vgl. VwGH 21.12.2000, 2000/16/0563 u.v.a.). 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.). 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 nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG (siehe zu vor: *Fellner*, Kommentar Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 230 zu § 1 GrEStG).

Bei Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft des Unternehmensrechts, die nur aus zwei Personen besteht, ist die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu errechnen (VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126).

Im Gegenstandsfalle lag aufgrund des Gesellschafterbeschlusses vom 29. Dezember 2002 – entgegen dem Dafürhalten des Finanzamtes – unzweifelhaft die Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses (einer OHG) samt Übernahme nach § 142 HGB aF vor, wodurch es zur Anwachsung ua. des im Gesellschaftsvermögen befindlichen Liegenschaftsvermögens unmittelbar in das Alleineigentum der Bw als alleinverbleibender Gesellschafterin gekommen ist und ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG – und nicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG (Vereinigung aller Anteile) - verwirklicht wurde. Bei Übernahme des Gesamthandeigentums (§ 142 HGB aF) ist aber die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung, das ist der Wert der Gesamtabfindung des ausscheidenden Gesellschafters zuzüglich des Wertes der Gesellschaftsschulden und des Wertes des bisherigen Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters, zu bemessen (siehe VwGH 19.1.1994, 93/16/0139; VwGH 29.1.2009, 2008/16/0126).

Konkret wäre – wie die Berechnungsdarstellung im VwGH-Erkenntnis vom 23.2.1989, 88/16/0105, aufzeigt – die Gesamtgegenleistung (Betriebsschulden, Abfindung bzw. sonstige Leistungen, Wert des Gesellschaftsanteiles des übernehmenden Gesellschafters) im Verhältnis des Grundstückes (Teilwert) zu den so. Aktiva (nur) prozentuell auf das Grundstück entfallend zu besteuern.

Abgesehen davon, dass sohin beide Parteien des Verwaltungsverfahrens von einem unzutreffenden Bemessungsansatz ausgegangen sind (Finanzamt vom dreifachen

Einheitswert, Bw vom anteiligen Abfindungsbetrag), kann aber die bislang wegen Verkennens der Rechtslage unterbliebene Ermittlung der obgenannten Bemessungsgrundlage insofern dahin gestellt bleiben, als der Berufung aus folgendem verfahrensrechtlichen Grund Berechtigung zukommt.

2. Verjährung:

Gegenstand des bekämpften Bescheides ist der "Gesellschafterbeschluss und Vereinbarung vom 29. Dezember 2002".

Nach § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Tatbestand verwirklicht ist. Bei dem oben unter 1. dargelegten Steuertatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG handelt es sich um den "Erwerb des Eigentums kraft Gesetzes", bei welchem sohin gegenständlich bei der zweigliedrigen OHG mit dem tatsächlichen Ausscheiden eines der Gesellschafter die Anwachsung (kraft Gesetzes) bei der Bw als einzig verbliebener Gesellschafterin erfolgte. Nach Ansicht des UFS ist diesfalls die Steuerschuld nicht bereits mit Abfassung des Gesellschafterbeschlusses, sondern mit dem vertraglich festgelegten Austritt der P-GmbH mit Wirkung zum Stichtag 2. Jänner 2003 entstanden; die diesbezügliche Eintragung im Handelsregister wurde am 20. Feber 2003 durchgeführt.

Da die Berufungsbehörde gemäß § 289 Abs. 2 zweiter Satz der BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen, und sich die Grenzen der Abänderungsbefugnis nicht aus den Berufungspunkten ergibt, ist *amtswegig* zu überprüfen, ob das Recht, für den **2003** verwirklichten Erwerbsvorgang Grunderwerbsteuer festzusetzen, bereits verjährt ist.

Gemäß der geltenden Fassung des § 207 Abs. 2 der BAO beträgt die Verjährungsfrist bei der Grunderwerbsteuer in der Regel fünf Jahre. Soweit eine Abgabe hinterzogen ist, beträgt die Verjährungsfrist sieben Jahre.

Nach § 208 Abs. 1 lit. a BAO beginnt die Verjährung in den Fällen des § 207 Abs. 2 BAO mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, soweit nicht im § 208 Abs. 2 BAO ein anderer Zeitpunkt bestimmt wird.

§ 208 Abs. 2 BAO idF *vor* dem AbgÄG 2003 (BGBl I 124/2003) lautete:

"Wird ein der Erbschafts- und Schenkungssteuer oder der Grunderwerbsteuer unterliegender Erwerbsvorgang nicht ordnungsgemäß der Abgabenbehörde angezeigt, so beginnt die Verjährung des Rechtes zur Festsetzung dieser Abgaben nicht vor Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde von dem Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt; dies gilt sinngemäß auch für

die gemäß § 18 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz 1955, BGBl. Nr. 140, zu erklärenden Umstände."

§ 208 Abs. 2 BAO idF des AbgÄG 2003, BGBl. I 124/2003, lautet:

"Bei der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen oder Zweckzuwendungen von Todes wegen beginnt die Verjährung frühestens mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde vom Erwerb oder von der Zweckzuwendung Kenntnis erlangt."

Durch das AbgÄG 2003 wurde § 208 Abs. 2 BAO grundlegend geändert. Was den hier zur Beurteilung vorliegenden Fall betrifft, ist insbesondere von Bedeutung, dass die Grunderwerbsteuer aus der Sonderregelung entfernt wurde. Für die Grunderwerbsteuer ist nunmehr lediglich auf die allgemeinen Bestimmungen des § 208 Abs. 1 BAO abzustellen. Eine ordnungsgemäße Anzeige ist nicht gefordert. Die Verjährungsfrist beginnt daher bei der Grunderwerbsteuer bereits mit Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist, unabhängig davon, ob die Behörde vom Erwerbsvorgang Kenntnis erlangt hat oder nicht.

Die Neufassung des § 208 Abs. 2 BAO trat mangels ausdrücklicher In-Kraft-Tretens-Regelung mit dem Tag nach Kundmachung des AbgÄG 2003 im Bundesgesetzblatt am 20. Dezember 2003 in Kraft. Verjährungsbestimmungen sind nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 16.12.2004, 2004/16/0146) Normen des Verfahrensrechts. Treten Änderungen solcher Normen in Kraft, so ist die Neufassung für Amtshandlungen ab In-Kraft-Treten anzuwenden. Sie gilt somit auch für vor In-Kraft-Treten verwirklichte Sachverhalte und ebenso für offene Abgabenverfahren wie z. B. Berufungsverfahren (vgl. VwGH 21.3.2005, 2004/17/0168-0172; siehe in: *Ritz*, Verjährung und Rechtsschutz, SWK 34/2003).

Im gegenständlichen Fall ist der Abgabenanspruch im Jahr 2003 entstanden, weshalb die Verjährungsfrist - unabhängig von der Kenntniserlangung durch das Finanzamt - mit Ablauf des Jahres 2003 zu laufen begann. Die Behörde hat mangels Kenntnis vom Erwerbsvorgang während der fünfjährigen Verjährungsfrist auch keine Amtshandlungen zur Geltendmachung des Abgabenanspruches unternommen, sodass die Festsetzungsverjährung mit Ablauf des 31. Dezember 2008 - und damit längst vor der erstmaligen Vorschreibung mittels Bescheid vom 12. Jänner 2010 - eingetreten ist.

Lediglich bei Hinterziehung der Grunderwerbsteuer wäre die Verjährung erst mit Ablauf des Jahres 2010 eingetreten.

Ob eine Abgabe hinterzogen wurde, ist als Vorfrage von der Behörde zu beurteilen. Insofern verlangt die herrschende Lehre und RSpr eindeutige und nachprüfbare bescheidmäßige

Feststellungen der Abgabenbehörde (vgl. in *Ritz*, BAO-Kommentar³, Rz 15 zu § 207; VwGH 17.12.2003, 99/13/0036).

Einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich (= subjektive Tatseite) unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Vorsätzlich handelt gemäß § 8 FinStrG, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet (bedingter Vorsatz).

Vom Finanzamt wurde weder auf die Verjährungsbestimmungen Bedacht genommen, geschweige denn wurden jedwede Feststellungen hinsichtlich einer allfälligen Hinterziehung der Abgabe getroffen.

In Anbetracht der Aktenlage besteht nach Ansicht des UFS für die Annahme der längeren Verjährungsfrist (7 Jahre) bei Hinterziehung keine Handhabe. Wohl hat die Bw gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG eine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht verletzt, jedoch ist ihr ein vorsätzliches Handeln nicht nachzuweisen. Dieses ist vielmehr insofern auszuschließen, als sie den betr. Rechtsvorgang zwar weitaus verspätet, aber dennoch jedenfalls im Dezember 2009 zur Anzeige gebracht hat. Des Weiteren gilt der Vermerk auf der Urkunde sowie der diesbezügliche Antrag auf der eingereichten Abgabenerklärung auf "Grunderwerbsteuerbefreiung gem. § 22 Abs. 5 UmgrStG" zu berücksichtigen, woraus abzuleiten ist, dass sich die Bw offenkundig (möglicherweise in Zusammenhalt mit dem Verschmelzungsvertrag vom Juli 2003 ?) in einem Rechtsirrtum im Hinblick auf einen von ihr fälschlich angenommenen "Einbringungstatbestand" nach UmgrStG sowie einer damit verbundenen Steuerbefreiung befunden hat. Ausgehend von einer nicht vorhandenen Steuerpflicht war sich die Bw augenscheinlich nicht dessen bewusst, durch ihre Unterlassung gegen die Rechtsordnung zu verstoßen, weshalb ihr wohl selbst ein bedingter Vorsatz nicht zum Vorwurf gemacht werden kann.

Mangels nachweisbarer Abgabenhinterziehung gilt demnach die fünfjährige Verjährungsfrist; der am 12. Jänner 2010 erlassene Grunderwerbsteuerbescheid ist nach bereits eingetretener Festsetzungsverjährung ergangen.

Es war daher der Berufung aus verfahrensrechtlichen Gründen Folge zu geben und der angefochtene Bescheid aufzuheben.

Innsbruck, am 16. August 2010