

immo *aktuell*

Immobilien – Steuern – Recht

Karin Fuhrmann | Johann Höllwerth | Sabine Kanduth-Kristen | Simone Maier-Hülle
Alexandra Patloch-Kofler | Florian Petrikovics | Katharina Pinter | Markus Reithofer
Bernhard Woschnagg | Christian Zenz

Immobilien und Steuern

Investitionsfreibetrag für „klimafreundliche Heizungssysteme“
Bildung einer steuerlichen Unternehmensgruppe

Immobilien und Recht

Grob nachteiliger Gebrauch des Mietobjekts
Gewerbliche Tochtergesellschaften gemäß § 7 Abs 4b WGG
Auslegung einer unglücklichen Wertsicherungsklausel
Mietzinsbildung in der Wohnraummiete in Deutschland
Der „relevante Markt“ in der Immobilienbewertung

Praxisinformationen

Blick in die Immobilienbranche
Rechtsprechung von BFG, VwGH und OGH samt Anmerkungen

AUF DEN PUNKT GEBRACHT

Entgegen den Ausführungen des BFG können laut Ansicht des BMF künftig zu stellende Anträge auf Bildung oder Erweiterung von steuerlichen Unternehmensgruppen nach § 9 KStG via FinanzOnline über die Funktion „sonstige Anbringen“ zulässig eingebracht werden, sofern diese unter Verwendung der amtlichen Vordrucke mittels qualifizierter elektronischer Signatur unterfertigt werden. Die Einreichung von eigenhändig

unterfertigten Gruppenanträgen im Original auf dem Postweg ist nach wie vor zulässig.

Sowohl bei der elektronischen als auch bei der postalischen Einreichung von Gruppenanträgen besteht das zwingende Erfordernis, dass die Unterschriften sämtlicher einzubeziehenden inländischen Körperschaften (Gruppenträgerin, Gruppenmitglieder) nachweislich vor Ablauf jenes Wirtschaftsjahres geleistet werden, für das die Zurechnung der steuerlichen Ergebnisse erstmals wirksam sein soll.

Rechtsprechung Steuerrecht

Sabine Kanduth-Kristen / Andreas Kampitsch

§ 6 Z 14 EStG, § 30 EStG immo aktuell 2023/19

„Grundstücksschenkung“ durch einen
Gesellschafter an eine überschuldete GmbH

BFG 16. 2. 2023, RV/5100501/2020

§ 6 Z 14 lit b EStG normiert, dass die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch, welcher zivilrechtlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, gilt. Die Anwendung des Tauschgrundsatzes hat zur Folge, dass – ungeachtet der zivilrechtlich vorliegenden Schenkung – einkommensteuerrechtlich beim einbringenden Beschwerdeführer Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des in die [...] GmbH eingebrachten Vermögens anzusetzen sind.

Sachverhalt: Mit dem mit Notariatsakt vom 19. 5. 2016 errichteten Schenkungsvertrag übertrug der Beschwerdeführer (Bf) ein Gebäude samt Grund und Boden an die Kapitalgesellschaft, an der er als Alleingesellschafter beteiligt war. Das Finanzamt ging in der Bescheidbegründung zum Einkommensteuerbescheid 2016 davon aus, dass dadurch eine Sacheinlage bewirkt worden sei. Auf Ebene des Gesellschafters gelte die Sacheinlage eines Anteilsinhabers in eine Körperschaft als Tausch (Werterhöhung bestehender Anteilsrechte), der in Bezug auf die stillen Reserven des eingelegten Wirtschaftsgutes einen steuerwirksamen Realisationsvorgang bedeute und hier der „Immobilienwertsteuer“ unterliege. Für das Gebäude wurden die der „Immobilienwertsteuer“ unterliegenden Einkünfte aus der Differenz zwischen dem anteiligen gemeinen Wert und dem „Buchwert V+V“ ermittelt, für Grund und Boden (Altvermögen) wurde die pauschale Einkünfteermittlung angewandt. In der gegen den Bescheid erhobenen Beschwerde beantragte der Bf, die „Immobilienwertsteuer“ nicht festzusetzen, und begründete dies damit, dass die beschenkte GmbH hoffnungslos überschuldet sei und die Anteile daran deshalb wertlos seien. Diese Anteile seien auch noch nach der Schenkung des Gebäudes wertlos. Es habe daher per se nie zu einer Werterhöhung kommen

können. Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung als unbegründet ab. Der Bf wende in seiner Beschwerde ein, dass die Anteile an der GmbH auch nach der Schenkung des Gebäudes wertlos seien, es zu keiner Werterhöhung gekommen und die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer rechtswidrig sei. Dem sei zu entgegnen, dass lediglich von Bedeutung sei, dass es sich um einen Tauschvorgang handle. Dieser Judikatur zum Tauschgrundsatz sei der VwGH auch in seinem Erkenntnis vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0043, gefolgt, wonach sich das Entgelt am gemeinen Wert des eingebrachten Wirtschaftsgutes bemesse und dem Wert der Gegenleistung keine Bedeutung zukomme. Die Beschwerdeführungen in diesem Zusammenhang, nämlich Wertlosigkeit des Geschäftsanteils wegen Überschuldung, könnten unter dem Blickwinkel der Judikatur des VwGH zum Tauschgrundsatz keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides aufzeigen.

Aufgrund des Vorlageantrags des Bf wies das BFG die Beschwerde als unbegründet ab und erklärte die ordentliche Revision mangels Abweichung von der Judikatur des VwGH für nicht zulässig.

Rechtliche Beurteilung: Zwischen den Verfahrensparteien besteht Uneinigkeit darüber, ob die Schenkung eines Grundstücks samt darauf befindlichem Gebäude an die [...] GmbH, deren Alleingesellschafter der Bf ist, der Immobilienertragsteuer unterliegt, obwohl die GmbH überschuldet ist und es daher zu keiner Werterhöhung gekommen ist.

Nicht in Streit steht dagegen, dass der mit Notariatsakt vom 19. 5. 2016 zwischen dem Bf als Geschenkgeber und der [...] GmbH als Geschenknehmerin errichtete Schenkungsvertrag nicht unter das UmgrStG fällt. Ebenfalls unstrittig sind die vom Finanzamt zur Ermittlung der Immobilienertragsteuer herangezogenen Werte.

Zur Lösung der vorliegenden Rechtsfrage ist entscheidend, dass als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzu-

setzen ist. Wie bereits das Finanzamt zutreffend und unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23. 2. 2017, Ro 2014/15/0043, ausgeführt hat, kommt dabei dem Wert der Gegenleistung, die der Bf erhalten hat, keine Bedeutung zu.

§ 6 Z 14 lit b EStG normiert, dass die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch, welcher zivilrechtlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, gilt. Die Anwendung des Tauschgrundsatzes hat zur Folge, dass – ungeachtet der zivilrechtlich vorliegenden Schenkung – einkommensteuerrechtlich beim einbringenden Bf Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des in die [...] GmbH eingebrachten Vermögens anzusetzen sind.

Den diesbezüglichen zutreffenden Ausführungen des Finanzamts in der Beschwerdevorentscheidung, der nach der Judikatur die Wirkung eines Vorhalts zukommt, trat der Bf durch seine steuerliche Vertretung nicht entgegen.

Die in § 30 Abs 1 EStG genannten privaten Grundstücksveräußerungen umfassen im letzten Satz auch Tauschvorgänge, welche grundsätzlich immer als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge zu werten sind.

Aus den genannten Überlegungen sind im Beschwerdefall die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer erfüllt und ist die Beschwerde daher abzuweisen.

Anmerkung

Gem § 30 Abs 1 EStG ist bei Tauschvorgängen § 6 Z 14 EStG sinngemäß anzuwenden. Nach § 6 Z 14 lit b EStG gilt die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft als Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht. Eine Gewährung neuer Anteile ist dabei nicht erforderlich (siehe VwGH 13. 12. 2021, Ra 2021/15/0106, dazu *Kampitsch*, Einlage von Liegenschaften in eine Kapitalgesellschaft als Tausch, immo aktuell 2022, 14). Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegen gem § 6 Z 14 lit a EStG jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes ist jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Nach *Zorn* (in *Hofstätter/Reichel*, EStG [50. Lfg, 2011] § 6 Z 14 Tz 1 und 2) und *Petriz/Deichsel* (in *Hofstätter/Reichel*, EStG [70. Lfg, 2021] § 6 allg Tz 11) stellt ein Tausch (grundsätzlich) ein entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Bei einem Grundstückstausch unter nahen Angehörigen (insb im Rahmen einer Erbauseinandersetzung) kann aber auch ein für alle Beteiligten unentgeltliches Rechtsgeschäft vorliegen, wenn sich die Werte der getauschten Grundstücke erheblich unterscheiden (siehe Rz 6626 EStR iVm Rz 6625 EStR).

Das BFG hält – wohl zutreffend – fest, dass der Tauschgrundsatz auch bei einer als „Schenkungs“ bezeichneten Übertragung eines Wirtschaftsgutes auf eine Körperschaft durch einen Gesellschafter zur Anwendung kommt (siehe dazu auch *Hirschler/Sulz/Oberkleiner/Bernwieser*, Tauschbesteuerung bei Sacheinlage einer Immobilie in eine überschuldete GmbH, BFGjournal 2023, 159). Auch wenn die Einlage eines Wirtschaftsgutes in eine überschuldete GmbH erfolgt, ist der Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit a EStG erfüllt. Es liegt daher beim Einlegenden eine Veräußerung und bei der Körperschaft eine Anschaffung vor. Der Veräußerungspreis beim Einlegenden ergibt sich *ex lege* aus dem gemeinen Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes (im vorliegenden Fall des bebauten Grundstücks). Mangels Ausgabe neuer Anteile erhöhen sich beim Einlegenden die Anschaffungskosten der bestehenden Beteiligung um den gemeinen Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes (siehe auch Rz 497 KStR). Nach dem Gesetzeswortlaut des § 6 Z 14 lit a EStG würden die Anschaffungskosten des bebauten Grundstücks bei der Gesellschaft grundsätzlich aus dem gemeinen Wert des (im Tauschweg) abgegebenen Wirtschaftsgutes bestehen. Nach Auffassung von *Mayr* (in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [13. Lfg, 2009] § 6 Tz 55; ebenso Rz 2593 EStR) kann im Hinblick auf den Austausch gleichwertiger Leistungen der gemeine Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes als Hilfswert angenommen werden, wenn sich der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes schwieriger ermitteln lässt als der Wert des erworbenen Wirtschaftsgutes. Bei Einlagen in Körperschaften ist als Anschaffungskosten bei der Körperschaft nach herrschender Ansicht der gemeine Wert des eingelegten Wirtschaftsgutes anzusetzen (vgl VwGH 24. 2. 2011, 2010/15/0204; *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [50. Lfg, 2011] § 6 Z 14 Tz 10; Rz 2597 EStR; Rz 498 KStR). Die Erhöhung des Vermögens der Körperschaft infolge der Einlage des Grundstücks wird gem § 8 Abs 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens nicht erfasst (siehe auch Rz 498 KStR).

Im vorliegenden Fall wurde das Gebäude als Neuvermögen und der Grund und Boden als Altvermögen behandelt. Nähere Ausführungen zu dieser Einordnung fehlen in der Beschreibung des Sachverhalts. Grund und Boden stellt Altvermögen dar, wenn er am 31. 3. 2012 nicht mehr steuerverfangen war. Nach der für die Rechtslage bis 31. 3. 2012 vorherrschenden Auffassung war für die Fristberechnung die sogenannte „Einheitstheorie“ (siehe dazu ua VwGH 25. 4. 2013, 2010/15/0079) zu beachten, sodass ein auf Grund und Boden des Altvermögens vor dem 1. 4. 2012 errichtetes, im Privatvermögen befindliches Gebäude ebenfalls als Altvermögen gilt (siehe Rz 6654 EStR; *Bodis/Hammerl*, EStR-Wartungserlass 2013: Neue Grundstücksbesteuerung [I], RdW 2013, 357 [361]). Wird nach dem 31. 3. 2012 auf Grund

und Boden des Altvermögens ein Gebäude errichtet, erstreckt sich die Altvermögenseigenschaft nur auf Grund und Boden (siehe *Bodis/Hammerl*, RdW 2013, 357 [361]; Rz 6654 EStR; *Klaushofer/Leitner* in *Urtz*, Die neue Immobilienertragsteuer [2014] 142 f; *Zorn*, Eigentumswohnung als einheitliches Wirtschaftsgut, RdW 2022, 285 [286]). Bei vermieteten Gebäuden steht die Herstellerbefreiung nicht zu. Im vorliegenden Fall müsste das Gebäude (des Privatvermögens) daher zwischen 1. 4. 2012 und dem Veräußerungszeitpunkt errichtet worden sein, um als Neuvermögen zu gelten. Bei der erstmaligen Vermietung von Gebäuden des Altvermögens sind die Einkünfte gem § 30 Abs 6 lit a EStG zwar ab der Vermietung gem § 30 Abs 3 EStG als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den (adaptierten) fiktiven Anschaffungskosten zu ermitteln, die Wertänderungen bis zur erstmaligen Nutzung sind aber nach wie vor gem § 30 Abs 4 EStG pauschal (auf Basis der fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Vermietung) zu berechnen. Ein solcher Fall ist daher vorliegend, soweit aus dem Sachverhalt ersichtlich, nicht gegeben.

Anzumerken ist zudem, dass in der Entscheidung des BFG (wohl verkürzt) von der Anwendung und Ermittlung der „*Immobilien­ertragsteuer*“ gesprochen wird. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wird aber keine ImmoESt festgesetzt (diese kommt nur bei Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer durch einen Parteienvertreter zum Tragen), sondern es wird auf die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (mangels Regelbesteuerungsoption) der besondere Steuersatz angewandt und eine allenfalls entrichtete ImmoESt oder besondere Vorauszahlung angerechnet. Eine allfällige Korrektur der von einem Parteienvertreter selbstberechneten ImmoESt hat ebenfalls im Wege der Veranlagung zu erfolgen; die bescheidmäßige Festsetzung von ImmoESt (etwa gem § 201 BAO) wäre rechtswidrig (siehe VwGH 26. 11. 2015, Ro 2015/15/0005).

Sabine Kanduth-Kristen

§ 142 UGB;

§ 1 Abs 1 Z 2 GrEStG

immo aktuell 2023/20

GrESt: Anwachsung führt zum Erwerb von Gesellschaft, nicht (mehr) vom vorletzten Gesellschafter

VwGH 4. 5. 2023, Ro 2020/16/0013

Der Erwerb der im Vermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke im Wege der durch § 142 Abs 1 UGB angeordneten Gesamtrechtsnachfolge erfolgt [...] entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, die in den mit dem HaRÄG eingeführten Neuregelungen keine wesentliche Änderung zur bis dahin geltenden Rechtslage erblickt, allerdings nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Ge-

sellschafter [...]. Die Zugehörigkeit der betroffenen Gesellschafter (des zuletzt ausgeschiedenen und des übernehmenden) zum in § 7 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG idF BGBl I 2014/36 angeführten Personenkreis ist daher für die Besteuerung ohne Relevanz. Nicht [sic] anderes kann im Übrigen für die mit dem StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, eingeführte Bezugnahme auf den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG) gelten.

Sachverhalt: Die Revisionswerberin war gemeinsam mit ihrem Mann an einer 1997 errichteten OG beteiligt, die Eigentümerin zweier Eigentumswohnungen war. Die (Substanz-)Beteiligung des Gatten betrug 5 %, jene der Revisionswerberin 95 %. Im Jahr 2015 übertrug der Mann seine Beteiligung vollständig und schenkungsweise an die Revisionswerberin, wodurch es *ex lege* zur Anwachsung gem § 142 Abs 1 UGB des Vermögens der Gesellschaft (inklusive der beiden Eigentumswohnungen) an die Revisionswerberin kam. Das Finanzamt setzte für den Vorgang Grunderwerbsteuer bescheidmäßig fest, wobei als Bemessungsgrundlage der gemeine Wert (als Mindestbemessungsgrundlage gem § 4 Abs 2 Z 3 lit a GrEStG idF BGBl I 2014/36) und als Steuersatz 3,5 % (gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG idF BGBl I 2014/36) angewendet wurden. Dagegen wandte sich die Revisionswerberin mit Beschwerde an das BFG und verlangte die Anwendung der begünstigten Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert, maximal 30 % des gemeinen Wertes) und des begünstigten Steuersatzes (2 %) für Erwerbe im Personenkreis nach § 7 Abs 1 Z 1 GrEStG idF BGBl I 2014/36, weil nach der Rechtsprechung des VwGH (19. 3. 1981, 0981/80) im Falle der Anwachsung der letzte Gesellschafter nicht von der Gesellschaft, sondern vom vorletzten Gesellschafter erwerbe. Das Finanzamt wich von dieser Rechtsprechung ab, weil die Organisation der Personengesellschaften (OG und KG) sich mit HaRÄG, BGBl I 2005/120, geändert habe und diesen seit 2007 umfassende Rechtsfähigkeit zukommt. Die frühere Rechtsprechung des VwGH sei daher nicht mehr einschlägig.

Das BFG teilte die Rechtsmeinung des Finanzamts und wies die Beschwerde ab. Die dagegen erhobene, vom BFG zugelassene, ordentliche Revision wies der VwGH als unbegründet ab.

Rechtliche Beurteilung: [...] Im Erkenntnis vom 19. 3. 1981, 0981/80, VwSlg 5565/F, hat der VwGH zum Grundstückserwerb aufgrund der liquidationslosen Übernahme des Unternehmens einer OHG gem § 142 HGB erstmals ausgesprochen (in der Folge ebenso VwGH 23. 1. 1986, 84/16/0155; 30. 5. 1994, 89/16/0019), dass der Erwerb nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausgeschiedenen, im damaligen Fall verstorbenen Gesellschafter erfolge. Der VwGH bestätigte unter Hinweis auf das Erkenntnis eines verstärkten Senats vom 29. 11. 1978, 0473/75 (siehe dazu auch VfGH 27. 6. 1964, G 14/64, G 16/64, VfSlg 4764) die Rechtsansicht der damals belangten Behörde, wonach es sich dabei um einen Erwerbsvorgang gem § 1 Abs 1 Z 2

GrEStG 1955 handle, weil sich die Übernahme des Vermögens auch im Fall des Ablebens des vorletzten Gesellschafters aufgrund des Gesetzes vollziehe. Die liquidationslose Übernahme der OHG durch einen der beiden Gesellschafter bewirke die Beendigung der Gesellschaft, womit der verbliebene Gesellschafter nicht Anteile an der (nicht mehr bestehenden) Gesellschaft erwerbe, sondern Alleineigentum an den bisher zum Gesellschaftsvermögen gehörenden, im „Miteigentum der bisherigen Gesellschaft“ stehenden Sachen, darunter auch an den Grundstücken, unter Wegfall der Gesamthandbindung. Da die Personenhandelsgesellschaft keine juristische Person sei und das Gesellschaftsvermögen, das zwar durch das Gesamthandband den Verfügungen der einzelnen Gesellschafter entzogen sei, in „deren Miteigentum“ stehe, erwerbe bei Wegfall dieser Gesamthandbindung der verbliebene Gesellschafter den „restlichen Miteigentumsanteil“ nicht von der Gesellschaft, sondern unmittelbar vom ausgeschiedenen Gesellschafter. In einem solchen Fall liege daher ein „unmittelbarer Liegenschaftserwerb“ vor, der von Todes wegen im Sinne der damaligen Befreiungsbestimmung des § 3 Z 2 GrEStG 1955 erfolge.

Die Beurteilung der (rechts)verkehrsteuerlichen Auswirkungen des Übergangs des Gesellschaftsvermögens auf den verbleibenden Gesellschafter nach § 142 HGB erfolgte nach dieser Rechtsprechung einerseits vor dem Hintergrund der damaligen Auffassung über die Rechtspersönlichkeit der Personenhandelsgesellschaften (vgl dazu nochmals VwGH [verstärkter Senat] 29. 11. 1978, 0473/75, sowie 19. 3. 1981, 0981/80, VwSlg 5565/F, mit Verweis auf *Kastner*, Grundriss des österreichischen Gesellschaftsrechts³, 63 f, wonach das Gesamthandeigentum nur das konstruktive Mittel sei, mit dem das unter der Firma der Gesellschaft im Rechtsleben in Erscheinung tretende Sondervermögen zusammengehalten und geformt werde). Andererseits waren die damaligen speziellen Bestimmungen des GrEStG 1955, insb die Befreiungsbestimmung des § 3 Z 2 GrEStG 1955 (für Grundstückserwerbe von Todes wegen und Grundstücksschenkungen unter Lebenden iSd ErbStG 1955, die zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung [vgl dazu *Czurda*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz [1986] § 3 Rz 19 ff] nur der Erbschafts- bzw Schenkungssteuer, wenn auch nach Ansatz des Zuschlags gem § 8 Abs 4 ErbStG [Grunderwerbsteueräquivalent] unterlagen), sowie die Bestimmung des § 6 GrEStG 1955 (nach der beim Übergang von Grundstücken von einer OHG oder KG auf an diese Gesellschaft Beteiligte die Steuer im Ausmaß der Quote der Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft nicht zu erheben war [vgl dazu *Czurda*, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz [1981] § 6 Rz 10 f]) zu beachten. In Fällen des Vermögensübergangs gem

§ 142 HGB infolge des Ablebens eines der zwei Gesellschafter, hat sich der VwGH bei der Beurteilung der Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmung des § 3 Z 2 GrEStG 1955 zudem von erbrechtlichen Erwägungen leiten lassen (vgl erneut VwGH 30. 5. 1994, 89/16/0019, wonach in derartigen Fällen der Übergang des Gesellschaftsvermögens „nach Erbrecht zu beurteilen“ sei, was zur Anwendbarkeit der genannten Befreiungsbestimmung führe).

Vor dem Hintergrund der mit dem HaRÄG, BGBl I 2005/120, erfolgten umfassenden und ausdrücklichen gesetzlichen Regelungen zur Rechtsnatur der eingetragenen Personengesellschaften wird die dargestellte Rechtsprechung im Anwendungsbereich des GrEStG 1987 nicht mehr aufrechterhalten. Einer Verstärkung des erkennenden Senats nach § 13 Abs 1 Z 1 VwGG bedarf es hierzu nicht, weil die genannten Erkenntnisse zu einer Rechtslage ergangen sind, welche vor jener lag, die im vorliegenden Revisionsfall anzuwenden ist (vgl VwGH 27. 1. 2010, 2009/16/0087, mwN).

Nach dem Allgemeinen Teil der Gesetzmaterialeien zum HaRÄG (ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 14 f) werde mit den vorgeschlagenen Personengesellschaften betreffenden gesetzlichen Änderungen klargestellt, „dass die offenen Gesellschaften und Kommanditgesellschaften als solche rechtsfähig, also Träger von Rechten und Pflichten, sind“ und es sich dabei „nicht bloß um eine auf spezielle Aktivitäten beschränkte, sondern um eine umfassende Rechtsfähigkeit“ handle. Die Gesellschaft selbst solle „über eine umfassende Rechtsfähigkeit, die alle Rechte und Pflichten einer juristischen Person erfasst (§ 26 ABGB), verfügen“, womit Zweifel über die Reichweite ihrer Rechtsfähigkeit beseitigt werden sollen. Die Anerkennung der umfassenden Rechtsfähigkeit solle „nichts am inneren Aufbau dieser Gesellschaften“, somit auch nichts am Prinzip der „Gesamthandschaft“ ändern, womit aber nicht etwa „Gesamthandeigentum“ gemeint sei, sondern die Grundsätze der Selbstorganschaft, der engen Verbindung des Bestands der Gesellschaft mit „jenen konkreten Individuen“, die sich gesellschaftlich zusammengeschlossen haben, und des Umstands, „dass der einzelne Gesellschafter nicht allein über seinen Gesellschaftsanteil verfügen kann und darf“ (siehe dazu auch ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 36 f).

Gem § 105 Satz 2 UGB ist die offene Gesellschaft rechtsfähig (zur Maßgeblichkeit siehe § 907 Abs 2 UGB). Aufgrund der umfassenden Rechtsfähigkeit (vgl dazu OGH 15. 9. 2021, 7 Ob 101/21k; 19. 3. 2013, 4 Ob 232/12i) ist die Gesellschaft auch Zurechnungssubjekt des Gesellschaftsvermögens, das somit ausschließlich ihr und nicht den Gesellschaftern gemeinschaftlich zusteht (siehe dazu *Artmann*, UGB³, § 105 Rz 7; *Kraus* in *U. Torggler*, UGB³, § 105 Rz 7; *Appl* in *Bergmann/Ratka*, Handbuch Personen-

gesellschaften², Rz 3/23). Im Schrifttum wird dazu weiters vertreten (*Krejci in Krejci*, Reform Kommentar UGB, § 105 Rz 30), dass sich „die ‚*gesamthandschaftliche Verbundenheit*‘ der *Gesellschafter*“ nicht auf Fragen der Vermögenszuordnung beziehe (sondern auf die „*Gesellschafterstellung bzw den Gesellschaftsanteil*“), denn Zurechnungssubjekt der „*gesellschaftsbezogenen Sachen, Schuld- und Immaterialgüterrechte*“ seien nicht „*die Gesellschafter*“, sondern „*die Gesellschaft als solche*“. Daher seien „*die Gesellschafter keine Gesamthandeigentümer, sondern die Gesellschaft ist Alleineigentümer*“.

Zum Wesen der Gesellschafterstellung bzw des Beteiligungsverhältnisses wird – aus den bereits dargelegten Gründen – herrschend vertreten, die Gesellschaftsanteile seien nicht „*sachenrechtliche Anteile am Gesellschaftsvermögen*“, sondern jene „*gesellschaftsvertraglichen und somit schuldrechtlichen Rechte und Pflichten*“, die dem einzelnen Gesellschafter zukommen; die Gesellschafter seien somit „*an der Gesellschaft beteiligt, nicht jedoch am Gesellschaftsvermögen*“, das „*einzig und allein der Gesellschaft*“ gehöre (*Krejci in Krejci*, Reform Kommentar UGB, § 109 Rz 7; vgl auch *Appl in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften², Rz 3/124). Die Zuordnung des Gesellschaftsvermögens an die Gesellschaft ist nach den Gesetzesmaterialien auch der Grund für die Neuregelung der Bestimmungen über die Auseinsetzung mit einem ausscheidenden Gesellschafter (§ 137 UGB), in deren Rahmen die frühere Regelung des Art 7 Nr 15 Abs 1 EVHGB (wonach der Anteil des ausscheidenden Gesellschafters „*am Gesellschaftsvermögen*“ den übrigen Gesellschaftern zuwächst) nicht übernommen wurde (vgl ErlRV 1058 BlgNR 22. GP, 42; siehe dazu auch *Krejci in Krejci*, Reform Kommentar UGB, § 137 Rz 3, und *Appl in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften², Rz 3/121).

Gem § 142 Abs 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über. Die Anwachsung nach § 142 UGB umfasst grundsätzlich das gesamte Vermögen und daher auch das Liegenschaftseigentum der Personengesellschaft. Aufgrund der gesetzlich vorgesehenen Gesamtrechtsnachfolge bedarf es dabei keiner weiteren (besonderen) Übertragungsakte (vgl OGH 24. 3. 2015, 5 Ob 62/15a). Nach der jüngeren Rechtsprechung des OGH bewirkt die gesetzlich angeordnete Gesamtrechtsnachfolge auch den Übergang (bzw die Fortwirkung) der Gestaltungsrechte der §§ 1068 ff ABGB auf den übernehmenden (ehemaligen) Gesellschafter der aufgelösten Gesellschaft (vgl OGH 18. 6. 2020, 5 Ob 74/20y, zu einem Vorkaufsrecht gem § 1072 ABGB; siehe zum Ganzen auch OGH 23. 6. 2022, 5 Ob 215/21k, mwN).

Da der Übergang des Vermögens *ex lege* stattfindet, wird damit – sofern zum Gesellschaftsvermögen Grundstücke gem § 2 GrEStG gehören – weiterhin (vgl erneut VwGH 30. 5. 1994, 89/16/0019, mwN, zur ständigen Rechtsprechung zu § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1955, sowie 19. 1. 1994, 93/16/0139, zu § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG 1987, jeweils in Fällen der Anwachsung gem § 142 HGB) ein Erwerb gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG verwirklicht, was auch von der Revisionswerberin nicht in Abrede gestellt wird.

Der Erwerb der im Vermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke – im Wege der durch § 142 Abs 1 UGB angeordneten Gesamtrechtsnachfolge – erfolgt dabei im Hinblick auf die dargelegten zivil- und gesellschaftsrechtlichen Grundsätze – entgegen dem Vorbringen der Revisionswerberin, die in den mit dem HaRÄG eingeführten Neuregelungen keine wesentliche Änderung zur bis dahin geltenden Rechtslage erblickt – allerdings nicht vom zuletzt ausgeschiedenen Gesellschafter (ebenso *N. Arnold in Arnold/Bodis*, GrEStG¹⁵, § 1 Rz 251a; *Taucher*, Die GmbH & Co KG und ihre Gesellschafter im Grunderwerbsteuerrecht, in *GS Arnold*² [2016] 345 [362]; *Perl in Bergmann/Ratka*, Handbuch Personengesellschaften², Rz 19/26 und 19/113). Die Zugehörigkeit der betroffenen Gesellschafter (des zuletzt ausgeschiedenen und des übernehmenden) zum in § 7 Abs 1 Z 1 und 2 GrEStG idF BGBl I 2014/36 angeführten Personenkreis ist daher für die Besteuerung ohne Relevanz. Nicht [sic] anderes kann im Übrigen für die mit dem StRefG 2015/16, BGBl I 2015/118, eingeführte Bezugnahme auf den in § 26a Abs 1 Z 1 GGG angeführten Personenkreis (§ 7 Abs 1 Z 1 lit c GrEStG) gelten.

Zur – weiteren, in der Revision aufgeworfenen – Rechtsfrage, was als Bemessungsgrundlage in jenen Fällen heranzuziehen sei, in denen – wie im vorliegenden Revisionsfall – ein nur geringer Anteil an einer OG vom vorletzten auf den letzten Gesellschafter unentgeltlich übergehe, erscheint zunächst die Klarstellung notwendig, dass der Erwerbstatbestand gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG nicht mit der Schenkung des Gesellschaftsanteils, sondern mit dem Übergang des Vermögens gem § 142 Abs 1 UGB auf den „*letzten Gesellschafter*“ verwirklicht wird. Wie bereits ausgeführt, erwirbt dabei der verbleibende Gesellschafter *ex lege* das gesamte Gesellschaftsvermögen und – mangels einer dem § 6 Abs 2 GrEStG 1955 entsprechenden Bestimmung – nicht nur im Ausmaß der Beteiligungsquote des vorletzten Gesellschafters. Die Rechtsansicht der Revisionswerberin, wonach der verwirklichte Grundstückserwerb im Ausmaß ihres bisherigen 95%igen Anteils an der L OG außer Betracht zu bleiben habe, findet in den anzuwendenden gesetzlichen Bestimmungen daher keine Deckung, was im Übrigen vom VwGH schon zur Anwachsung gem § 142 HGB ausgesprochen wurde (vgl VwGH 21. 12. 2000, 2000/16/0563). [...]

Anmerkung

Das umfangreich begründete Erkenntnis des VwGH bestätigt die bereits im Ergebnisprotokoll der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrssteuern 2007 (BMF 14. 5. 2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009, Pkt 4.8.) geäußerte Rechtsansicht der Finanzverwaltung, dass insb durch die Neugestaltung der Personengesellschaften OG und KG mit dem HaRÄG der letzte Gesellschafter bei der Anwachsung nicht (mehr) vom vorletzten Gesellschafter, sondern vielmehr von der Gesellschaft selbst erwirbt. Diese Rechtsauffassung wurde in den Folgejahren stets aufrechterhalten (vgl die Informationen aus Anlass der Änderungen des GrEStG mit BGBl I 2014/36: BMF 11. 11. 2014, BMF-010206/0101-VI/5/2014, Pkt 6.6.; bzw aus Anlass der Änderungen mit StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118: BMF 13. 5. 2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Pkt 1.1.2.). Aus diesem Grund gilt unter der geltenden Rechtslage das Folgende: Kommt es – außerhalb des Umgründungssteuerrechts – zu einer Anwachsung gem § 142 UGB, erfolgt der Erwerb gem § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG aufgrund des Gesetzes und direkt von der Gesellschaft. Anhand der Gegenleistung, ermittelt nach der Verhältnis-methode (vgl mit einem Beispiel *Schaffer/Siller in Pinetz/Schragl/Siller/Stefaner*, GrEStG [2017] § 5 Rz 404), ist der Erwerb entsprechend als entgeltlicher, teilentgeltlicher oder unentgelt-

licher Erwerb einzuteilen. Da es sich um einen Erwerb von der Gesellschaft handelt, liegt kein *ex lege* unentgeltlicher Erwerb iSd § 7 Abs 1 Z 1 lit b und c GrEStG vor. In aller Regel wird von einem entgeltlichen Vorgang auszugehen sein (Gegenleistung entspricht in etwa dem Wert des Grundstücks), was dazu führt, dass die Bemessungsgrundlage die Gegenleistung bildet und der anzuwendende Steuersatz 3,5 % beträgt.

Abschließend darf angemerkt werden, dass der VwGH die Änderungen im Organisationsrecht der Personengesellschaften durch das HaRÄG (insb umfassende Rechtsfähigkeit, Aufgabe des Gesamthandeigentums zugunsten des Alleineigentums der Gesellschaft) ertragsteuerlich – anders als im Grunderwerbsteuerrecht – nicht zum Anlass genommen hat, das Durchgriffsprinzip bei Personengesellschaften aufzugeben (VwGH 3. 2. 2022, Ra 2020/15/0036, immo aktuell 2022, 74 [*Kampitsch*], bzw zum damals angefochtenen BFG-Erkenntnis BFG 5. 2. 2020, RV/1100119/2018, immo aktuell 2020, 73 [*Kampitsch*]). Ertragsteuerlich gilt daher weiterhin die Beteiligung an der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft, vermögensverwaltende Personengesellschaft) als anteiliges Eigentum an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft (vgl auch § 32 Abs 2 EStG bzw die geplante Erweiterung des § 32 EStG durch ME AbgÄG 2023, 264/ME 27. GP).

Andreas Kampitsch

Literaturhinweis

VwGH zur Haftung von Vermietern für Glücksspielabgabenschulden ihrer Mieter

Ehgartner, SWK 17/2023, 735

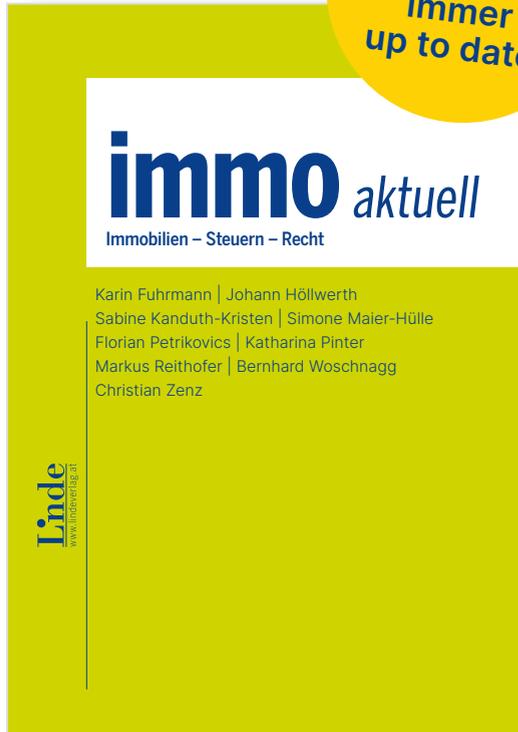
Vom Finanzamt wurden gemäß § 59 Abs 4 lit a Glücksspielgesetz (GSpG) zahlreiche Vermieter als Haftende für offene Glücksspielabgabenschulden ihrer Mieter (teils in Millionenhöhe) herangezogen, die in den angemieteten Räumlichkeiten der Glücksspielabgabe unterliegende Ausspielungen durchführten.

Der VwGH lehnte nun in den ersten beiden von ihm entschiedenen Fällen (VwGH 18. 4. 2023, Ro 2021/17/0005 und Ro 2021/17/0006) die diesbezügliche Haftungsinanspruchnahme „*schon aus den Umständen*“ ab, weil die konkreten Mietverträge vor Erlassung bzw Inkrafttreten der entsprechenden Normen des GSpG (zum 1. 1. 2011) abgeschlossen wurden und sie einseitig nicht auflösbar waren und damit für die gegenständlichen Vermieter keine Möglichkeit mehr bestand, ihr Haftungsrisiko auszuschließen oder zu begrenzen.

Demgegenüber könnte sich (insbesondere) bei ab dem Jahr 2011 begründeten Mietverhältnissen, bei einseitig auflösbaren Mietverträgen oder etwa bei einer Partizipation der Vermieter am Erfolg der Ausspielungen eine diesbezügliche Haftungsinanspruchnahme von Vermietern allenfalls als rechtmäßig erweisen.

Für die Vermietungs- bzw Beratungspraxis scheint es entsprechenden Handlungsbedarf zu geben.

Mit dem
Jahresabo
immer
up to date!



Jetzt Abo 2023 bestellen

Immobilien | Steuern | Recht

Der aktuelle Fall

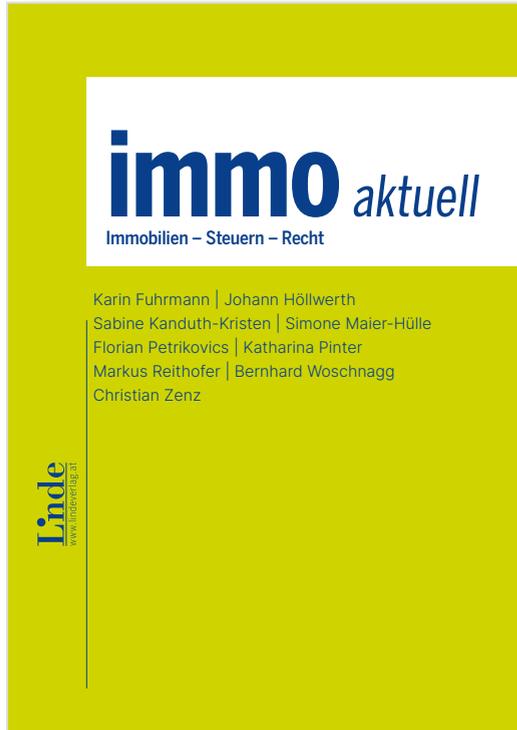
Diskussion am Puls der Zeit

Immobilien- und Steuerrecht

Fundierte Fachinformation durch Top-Experten

Rechtsprechung

Judikatur des VfGH, VfGH, OGH aus erster Hand



immo aktuell – Jahresabonnement 2023

Bestellen unter:

- www.lindeverlag.at/immo-aktuell
- fachzeitschriften@lindeverlag.at



Bitte geben Sie bei Ihrer Bestellung
den Aktionscode V-22 an.

Print & Digital: **€ 341,50**

Preisänderung und Irrtum vorbehalten.
(Preis inkl. MwSt., zzgl. Versandkosten)

Weitere Informationen zur Zeitschrift
und alle Abo-Varianten finden Sie unter
www.lindeverlag.at/immo-aktuell