



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 1220 Wien, Wagramer Straße 19, IZD-Tower, vom 16. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR ADir. Pfändtner, vom 10. Februar 2005 betreffend Antrag auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19. Dezember 2001 zu ErfNr.: zzz nach § 295 Abs. 3 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt liegt eine Niederschrift, aufgenommen am 21. September 2000 von Mag. Franz K., als mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 22. Dezember 1993, JV 3801-13/93, bestellter Substitut des öffentlichen Notars Dr. Günther E. mit dem Amtssitz in Linz, über die abgehaltene außerordentliche Hauptversammlung der Firma X. Y. Z. Austria AG mit dem Sitz in Linz, eingetragen unter der Firmenbuchnummer xxx im Firmenbuch des Landesgerichtes Linz und über die in dieser Hauptversammlung gepflogenen Verhandlungen und gefassten Beschlüsse. Für die alleinige Aktionärin "X. Chemische Produkte GmbH" mit dem Sitz in Linz und der Geschäftsanschrift St. V.-Strasse 25, 4020 Linz, registriert zur Firmenbuchnummer yyyy im Firmenbuch des Landesgerichtes Linz, war Herr Mag. Klaus H., geb. am 22. Juli 1964, Angestellter, D.-Straße 27, O., anwesend. Weiters war der gefertigte Notarsubstitut anwesend.

Zu Punkt 3. der Tagesordnung erfolge die Beschlussfassung über die Umwandlung der

Gesellschaft durch Übertragung ihres Unternehmens auf die als Nachfolgerechtsträger gleichzeitig errichtete X. Y. Z. Austria Nfg GmbH & Co KG nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes und unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. II des Umgründungssteuergesetzes auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Dezember 1999 und unter Zugrundelegung des Umgründungsplanes vom 16. Juni 2000. Zu diesem Tagesordnungspunkt führte der Vorsitzende aus, dass beabsichtigt ist, die X. Y. Z. Austria AG mit dem Sitz in Linz nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes, BGBl-Nr. 304/1996, durch Übertragung Ihres Unternehmens auf die gleichzeitig als Nachfolgerechtsträger errichtete X. Z. Austria Nfg GmbH & Co KG umzuwandeln. Der Umwandlungsplan vom 27. September 2000 und die Bilanz zum 31. Dezember 1999 lagen der Niederschrift über den Verlauf der außerordentlichen Hauptversammlung vom 21. September 2000 bei. Weiters liegt ein Umgründungsplan gem. § 39 des Umgründungssteuergesetzes vom 16. Juni 2000 vor. Aus der Abgabenerklärung gem. § 10 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vom 27. September 2000 geht hervor, dass die Firma X. Y. Z. Austria AG, St. V.-Strasse 25, 4020 Linz sämtliche Anteile an dem unbebauten Grundstück im Ausmaß von 142.720 qm in Linz, sowie 4.932 / 22986 Anteile an Mietwohngrundstücken mit der Flächengröße 14.005 m² in Linz aufgrund des Einbringungsvertrages vom 23. Juli 1998 an die Firma X. Y. Z. Austria Nfg GmbH & Co KG, St. V.-Strasse 25, 4020 Linz übereignet. Als Rechtsvorgang lag dem die außerordentliche Hauptversammlung bzw. die Umwandlung vom 21. September 2000 zugrunde. Es wurde der Antrag auf Grunderwerbsteuerbefreiung, Kapitalverkehrsteuer – und Gebührensteuerbefreiung gem. § 11 Abs. 4 des Umgründungssteuergesetzes beantragt.

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Dezember 2001 wurde der Berufungswerberin (Bw.) aufgrund der außerordentlichen Hauptversammlung bzw. Umwandlung zu GZ. 10184 vom 21. September 2000 die Grunderwerbsteuer für diesen Vorgang in Höhe von 4.133.500,00 S festgesetzt.

Bezugnehmend auf den Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. Dezember 2001 zur Erfassungsnummer zzz beantragte die Bw. mit dem Anbringen vom 4. Februar 2005 die Abänderung des Bescheides gem. § 295 Abs. 3 BAO und die Anrechnung nach § 1 Abs. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes. Dazu führte die Bw. zum Sachverhalt aus:

Die X. N. M. Products International GmbH hätte mit Abtretungsvertrag vom 21. April 2000 sämtliche Anteile an der X. Y. Z. Austria AG erworben. Im Vermögen der X. Y. Z. Austria AG hätte sich die Liegenschaft EZ 1867 KG L. mit einem Einheitswert von 59.050.000,00 S (4.291.330,86 €) befunden. Für diese Anteilsvereinigung wäre mit Bescheid vom 10. Dezember 2004 Grunderwerbsteuer in Höhe von 150.196,58 € festgesetzt worden. Nach dem Anteilserwerb würde die X. Y. Z. AG mit Umwandlungsplan vom 21. September 2000 rückwirkend auf den 31. Dezember 1999 nach Art. II Umgründungssteuergesetz errichtend in

eine Kommanditgesellschaft umgewandelt. Nach der Umwandlung wäre die Käufergesellschaft, die X. N. M. Products International GmbH, zu 100 % als vermögens- und gewinnbeteiligte Kommanditistin beteiligt. Für die errichtende Umwandlung wäre mit Bescheid vom 19. Dezember 2001 nach § 11 Abs. 5 Umgründungsteuergesetz Grunderwerbsteuer vom 2-fachen Einheitswert in der Höhe von 300.393,16 € festgesetzt worden.

Zur Anrechnung nach § 1 Abs. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes führte die Bw. aus: Im Falle der aufeinander Folge mehrerer Erwerbsvorgänge, die dasselbe Grundstück betreffen, sehe § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz eine Anrechnungsvorschrift vor. Danach würde die Grunderwerbsteuer nur insoweit erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem einem vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist. Nach der Literatur und Verwaltungspraxis sei die Anrechnungsvorschrift sinngemäß auch auf jene Fälle anzuwenden, in denen der Einheitswert als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist. Grundvoraussetzung der Anrechnung sei es nach herrschender VwGH-Judikatur, dass es sich um einen Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen handelt. Nach den Umgründungssteuerrichtlinien werde für die Frage, ob die Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden, bei Umgründungsvorgängen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise angewendet. Erwirbt eine Käufergesellschaft alle Anteile an der Zielgesellschaft und werden die beiden Gesellschaften in der Folge verschmolzen, so sei nach den Umgründungssteuerrichtlinien eine Anrechnung nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz zulässig. Denn bei einer Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz werde derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen (= Käufergesellschaft) grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Es findet deshalb im Falle der nachfolgenden Verschmelzung der Zielgesellschaft auf die Käufergesellschaft ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen statt und es sei eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges möglich. Die Umgründungssteuerrichtlinien gingen damit von der rein zivilrechtlichen Betrachtung der Rechtsvorgänge ab, da sie von der Fiktion ausgingen, dass die Käufergesellschaft bei einer Anteilsvereinigung die Grundstücke der Zielgesellschaft von der Zielgesellschaft erwerben. Aus zivil- bzw. formalrechtlicher Sicht werde allerdings bei einer Anteilsvereinigung ein Kaufvertrag über die Anteile an der Zielgesellschaft errichtet, Vertragsparteien seien damit die Käufergesellschaft und die Muttergesellschaft der Zielgesellschaft. Die Zielgesellschaft sei reines Kaufobjekt und daher keine Vertragspartei bei dem der Anteilsvereinigung zugrunde liegenden Rechtsgeschäft. Der anschließende Verschmelzungsvertrag werde hingegen zwischen Käufergesellschaft und Zielgesellschaft abgeschlossen. Somit liege nach strenger, formalrechtlicher Betrachtung keine Identität der Vertragsparteien bei Anteilsvereinigung und

Verschmelzung vor. Dennoch sehe die Verwaltungspraxis die Möglichkeit der Anrechnung vor, um eine doppelte Belastung von Grunderwerbsteuer bei Anteilsvereinigung und anschließendem Umgründungsvorgang unter Beteiligung von Käufer- und Zielgesellschaft zu vermeiden. Die Identität der Vertragsparteien sei daher nach der Verwaltungspraxis nicht im engen Sinn auszulegen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise sei auch nach der VwGH-Judikatur bei Auslegung des Grunderwerbsteuergesetzes grundsätzlich zu beachten, auch wenn das Grunderwerbsteuergesetz als Verkehrssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft und daher einen formalrechtlichen Ansatz vorsieht. In der Literatur werde das Erfordernis der Identität der Vertragsparteien generell kritisiert, weil das Erfordernis der Identität der Vertragspartner dem § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz keinen Anwendungsbereich ließe. Im vorliegenden Fall werde nach der Anteilsvereinigung keine Verschmelzung, sondern eine errichtende Umwandlung nach Art. II Umgründungssteuergesetz durchgeführt. Die Umgründungssteuerrichtlinien treffen keine explizite Aussage zur Anwendung des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz bei Umwandlungen, sie verweisen aber in Rz. 616 generell auf die Ausführungen zur Grunderwerbsteuer bei einer Verschmelzung in Rz. 330 ff. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei Auslegung des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz, die bei Verschmelzung nach den Umgründungssteuerrichtlinien angewendet wird, gelte daher nach dem Verweis der Umgründungssteuerrichtlinien auch bei verschmelzenden und errichteten Umwandlungen.

Bei errichtenden Umwandlungen gehe das Gesellschaftsvermögen der umgewandelten Gesellschaft zwar im Unterschied zu einer Verschmelzung oder einer verschmelzenden Umwandlung nicht auf den Gesellschafter über, sondern es werde auf eine neue Personengesellschaft übertragen. Dies sollte aber aufgrund der wirtschaftlichen Betrachtungsweise insbesondere dann nicht entscheidend sein, wenn der bisherige Gesellschafter nach der Umwandlung als einziger Kommanditist zu 100 % am Gewinn und Vermögen beteiligt ist. Im Ergebnis sei daher die für die Anteilsvereinigung durch Erwerb sämtlicher Anteile an der X. Y. Z. Austria AG mit Bescheid vom 10. Dezember 2004 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer in Höhe von 150.196,58 € auf die Grunderwerbsteuer für die Umwandlung der X. Y. Z. Austria AG in eine Kommanditgesellschaft, die mit Bescheid vom 19. Dezember 2001 in Höhe von 300.393,16 € festgesetzt wurde, nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz anzurechnen.

Zur Zulässigkeit des Antrages nach § 295 Abs. 3 BAO führte die Bw. aus, dass § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz davon ausgehe, dass die Grunderwerbsteuer der zeitlich früheren Anteilsvereinigung auch die Grunderwerbsteuer für den danach folgenden Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz angerechnet wird. Im vorliegenden Fall sei allerdings der Grunderwerbsteuerbescheid betreffend die zeitlich frühere Anteilsvereinigung

erst am 10. Dezember 2004 erlassen worden, während die Grunderwerbsteuer betreffend die spätere Umwandlungen nach § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz bereits am 19. September 2001 vorgeschrieben wurde. Der Grunderwerbsteuerbescheid zur Umwandlung sei daher bereits rechtskräftig. Nach § 295 Abs. 3 BAO sei ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits erlassen gewesen. Der Anwendungsbereich des § 295 Abs. 3 BAO umfasse Bescheide, die Grundlagenbescheiden ähnlich sind und in ihren Wirkungen materiell andere Bescheide beeinflussen. Im Falle des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz setze die bescheidmäßige Festsetzung der Grunderwerbsteuer für den zeitlich früheren Vorgang, also hier für die Anteilsvereinigung der Anteile an der X. Y. Z. AG, Voraussetzung für die Möglichkeit der Anrechnung. Wäre dieser Bescheid für die Anteilsvereinigung daher bereits erlassen gewesen, hätte der Grunderwerbsteuerbescheid für die errichtende Umwandlung aufgrund der Anrechnung nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz anders lauten müssen. Die erst im Dezember 2004 erfolgte Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die Anteilsvereinigung hätte daher einen entscheidenden Einfluss auf die Höhe der Grunderwerbsteuer für die errichtende Umwandlung der X. Y. Z. AG.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 16. Februar 2005 wurden der Antrag auf Abänderung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 19. Dezember 2001 gem. § 295 Abs. 3 BAO und der Antrag auf Anrechnung nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz abgewiesen. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer für die Anteilsvereinigung auf die Grunderwerbsteuer der Umwandlung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz nach Ansicht des Finanzamtes nicht möglich sei. Voraussetzung für die Anwendung des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetzes sei, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden. Im gegenständlichen Fall sei die Steuerschuldnerin des ersten Rechtsgeschäftes, derjenige in dessen Hand die Anteile vereinigt wurden, die X. N. M. Products International GmbH, FN yyyy. Der Steuerschuldner des zweiten Vorgangs jedoch sei die durch Umwandlung entstandene X. Y. Z. Nfg GmbH & CO KG. Mangels Identität des Erwerbers sei eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz nicht möglich. Die Umgründungsteuerrichtlinien würden im Zusammenhang mit den Bestimmungen für die Grunderwerbsteuer bei der Umwandlung auf die Ausführungen in den Rz. 330 ff. hinweisen. Die dortigen Richtlinien, speziell Rz. 342 ff., würden auch die grunderwerbsteuerlichen Rechtsfolgen von Mehrfachzügen behandeln. In Rz. 342 heiße es unter anderem, dass bei der "Grunderwerbsteuer eine Verkehrsteuer an die äußere zivilrechtliche (hier gesellschaftsrechtliche) durch die Umgründungsteuervorgänge bewirkte Gestaltung

anzuknüpfen ist.

Daher sind die in einer gemeinsamen Urkunde nacheinander vereinbarten, rechtlich verschiedenen Umgründungsschritte jeweils gesondert der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, weil durch sie jeweils Grunderwerbsteuervorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz verwirklicht werden". Daraus sei ersichtlich, dass von einer allgemeinen Abkehr der zivilrechtlichen Betrachtungsweise nicht gesprochen werden kann. Die Rz. 346 beziehe sich in weiterer Folge ausschließlich auf den Umgründungsschritt der Verschmelzung nach einer Anteilsvereinigung. In diesem Fall sei die Identität der Person des Erwerbers (bei einer Anteilsvereinigung auch der einzelnen Steuerschuldner laut § 9 Abs. 3 a Grunderwerbsteuergesetz) außer Zweifel. Es sei lediglich klargestellt worden, dass jene Gesellschaft, an der die Anteile vereinigt wurden, als zweiter Vertragspartner der vorangegangenen Anteilsvereinigung anzusehen ist, sodass mit der Verschmelzung ein Rechtsvorgang zwischen denselben Personen stattfindet, was wiederum Voraussetzung der Anrechnung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz ist. Im Fall der Umwandlung gehe diese Fiktion aber ins Leere, da der Erwerber (der in beiden Vorgängen alleinige Steuerschuldner) nicht ident ist.

In der gegenständlichen Berufung vom 16. März 2005 wiederholte die Bw. im Wesentlichen ihre Ausführungen im Anbringen vom 4. Februar 2005, dass dem angefochtenen Bescheid zugrunde lag. Beantragt wurde nunmehr, den angefochtenen Bescheid aufzuheben und die Grunderwerbsteuer, die mit Bescheid vom 10. Dezember 2004 zur St.Nr. 754/1778, Erf.Nr. enr, für den Anteilserwerb der Anteile an der X. Y. Z. Austria AG in Höhe von 150.196,58 € vorgeschrieben wurde, auf die Grunderwerbsteuer für die errichtende Umwandlung in Höhe von 300.393,16 € anzurechnen. Die Grunderwerbsteuer für die errichtende Umwandlung der X. Y. Z. AG sei aufgrund der Anrechnung mit 150.196,58 € festzusetzen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Jänner 2006 wurde die gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt aus:

Die Firma X. N. M. Products International GmbH (FN 192868 f, ehemalige X. Chemische Produkte GmbH) hätte mit Kaufvertrag vom 21. April 2000 Aktien an der Firma X. Y. Z. Austria AG im Nominale von 149.999.000,00 S von der Firma X. Y. Z. Netherlands BV, sowie mit Kaufvertrag vom 21. April 2000 Aktien an der X. Y. Z. Austria AG im Nominale von 1.000,00 S von der Firma X. Y. Z. BV erworben. Durch diese Rechtsgeschäfte sei eine Vereinigung aller Anteile in der Hand des Erwerbers gem. § 1 Abs. 3 Z. 1 Grunderwerbsteuergesetz begründet worden.

Mit Umgründungsplan vom 21. September 2000 sei die erworbene Gesellschaft X. Y. Z. Austria AG in eine Kommanditgesellschaft umgewandelt worden. Durch die Umwandlung

werde wiederum ein Erwerbsvorgang nach § 1 Grunderwerbsteuergesetz verwirklicht. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz normiere, dass ein Rechtsvorgang nach Abs. 1 grundsätzlich auch dann der Steuer unterliegt, wenn ein Rechtsvorgang nach Abs. 2 und 3 (Anteilsvereinigung) vorausgegangen ist. Jedoch werde eine Anrechnung der Steuer des vorausgegangenen Erwerbes beim späteren Erwerbsvorgang ermöglicht. Die österreichische Rechtsprechung hätte in mehreren Fällen betont, dass als Voraussetzung für die Anrechnung der Steuer immer die Identität der Vertragsparteien gegen sein müsse. Die Umgründungsteuerrichtlinien würden in den Rz. 613 ff. Aussagen zur Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen beinhalten. In der Rz. 616 werde auf die weiteren Ausführungen der Rz. 330 ff. verwiesen. Die Rz. 330 ff. würden Aussagen zur Grunderwerbsteuer bei Verschmelzungen beinhalten. Ab der Rz. 342 würden insbesondere Mehrfachzüge behandelt. Bereits in der Rz. 342 werde erläutert, dass "bei der Grunderwerbsteuer als eine Verkehrssteuer an die äußere zivilrechtliche (hier gesellschaftsrechtliche) durch die Umgründungsvorgänge bewirkte Gestaltung anzuknüpfen ist". In der Rz. 344 und 345 werde insbesondere auf die Anrechnungsbestimmung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz eingegangen. In beiden Rz. werde erneut die Rechtsprechung bestätigt, nämlich dass Voraussetzung einer Anrechnung sei, dass die Rechtsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden. Daraus sei ersichtlich, dass die Umgründungsteuerrichtlinien grundsätzlich auch bei der Frage der Identität der Vertragsparteien nicht von der zivilrechtlichen Betrachtungsweise abgehen. Eine einzige Ausnahme werde in der Rz. 346 festgelegt:

"Bei einer Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen (= Alleingesellschafter A), grunderwerbsteuerlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft (G-GmbH) erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen. Es findet deshalb im Falle der nachfolgenden Verschmelzung der G-GmbH mit A (als aufnehmende Körperschaft) ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen statt und ist eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges möglich".

Um in einen solchen dezidiert angeführten Fall der Verschmelzung der Zielgesellschaft (hier G-GmbH) mit der aufnehmenden Gesellschaft (hier A) die Anrechnung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz zu ermöglichen, würde somit für Zwecke der Grunderwerbsteuer fingiert, dass derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt wurden (hier A) die Grundstücke von der Zielgesellschaft (hier G-GmbH) erworben hat. Hingegen sei für die Person des Erwerbers (hier A), der in beiden Fällen auch Steuerschuldner gem. § 9 Grunderwerbsteuergesetz sei, eine solche Annahme nicht notwendig. Es lasse sich aus der Rz. 346 der Umgründungsteuerrichtlinien aber nicht ableiten, dass um eine Anwendung des § 1 Abs. 4

Grunderwerbsteuergesetz bei Mehrfachzügen zu ermöglichen, entsprechende Fiktionen der Vertragspartner, insbesondere der Erwerber, zu konstruieren seien, oder das generell eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für Zwecke der Grunderwerbsteuer anzuwenden sei.

Mit dem Anbringen vom 6. Februar 2006 stellte die Bw. den Vorlageantrag gem. § 276 Abs. 2 BAO. Ergänzend führte die Bw. aus, dass Sinn der Regelung des § 1 Abs. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes die Vermeidung von Doppelbesteuerungen sei. Der Wechsel des Eigentums an Grundstücken sei Grunderwerbsteuerpflichtig. Aufgrund der zivilrechtlichen Anknüpfung normiere § 1 Grunderwerbsteuergesetz eine Reihe von Ersatztatbeständen, um Umgehungen zu vermeiden. Dadurch könne bei einem Erwerbsvorgang mehrmals Grunderwerbsteuer anfallen. Es wäre unbillig, in solchen Fällen für jeden Vorgang die Steuer zu erheben, da ja nur ein "Umsatz" des Grundstücks erfolgt sei. In Summe soll daher eine Besteuerung entsprechend einem einmaligen Umsatz erreicht werden. Ein solcher "schützenswerter Erwerbsvorgang, der mehrere Grunderwerbsteuertatbestände verwirklicht, liege auch im Fall der errichteten Umwandlung der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG vor. Zu Beginn stehe das Grundstück im Eigentum der X. Y. Z. Austria AG. Am Ende stehe das Grundstück im Alleineigentum der X. N. M. Products International GmbH. An der Stellung der X. N. M. Products International GmbH als Alleineigentümer des Grundstücks ändere auch nicht, dass sich das Grundstück im Betriebsvermögen der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG befinde. Kommanditgesellschaften seien für ertragsteuerliche Zwecke transparent zu behandeln und auch zivilrechtlich komme der KG nur die Eigenschaft einer quasi juristischen Person zu. So seien weiterhin die beteiligten Gesellschafter Gesamthandseigentümer des Vermögens der Gesellschaft, auch wenn die KG als möglicher Träger von Rechten im Grundbuch eingetragen sein kann. Da die X. N. M. Products International GmbH zu 100 % alleine am Kapital und Gewinn der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG beteiligt sei, sei sie alleinige (Gesamthand-) Eigentümerin des Vermögens der KG und damit auch des Grundstückes. Die Situation stelle sich daher so dar, dass mit Vereinigung der Anteile an der X. Y. Z. Austria AG bei der X. N. M. Products International GmbH der Erwerb der in der AG enthaltenen Grundstücke durch die X. N. M. Products International GmbH fingiert werde (vgl. auch Umgründungssteuerrichtlinien 346). Durch die errichtende Umwandlung gingen die Grundstücke auch zivilrechtlich in das alleinige (Gesamthand-) Eigentum der X. N. M. Products International GmbH über. Dadurch würde zweimal ein Grunderwerbsteuertatbestand verwirklicht. Entsprechend der Zielsetzung des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz sollte die Doppelbesteuerung bei zivilrechtlichem Erwerb mit vorhergehendem wirtschaftlichen Erwerb vermieden werden. Dieser Zielsetzung gemäß sollte § 1 Abs. 4 auch auf den Fall der errichtenden Umwandlung der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG anzuwenden sein.

Obwohl im Grunderwerbsteuergesetz grundsätzlich auch bei Umgründungsvorgängen ein formellrechtlicher Ansatz gelte, würden die Umgründungssteuerrichtlinien für die Frage der Identität der Vertragsparteien und damit für die Zulässigkeit der Anrechnung eine rein wirtschaftliche Betrachtungsweise anwenden. Denn die Umgründungssteuerrichtlinien würden eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer im Falle der Anteilsvereinigung und einer anschließenden Verschmelzung, obwohl aus zivilrechtlicher Sicht eine Identität der Vertragsparteien nicht gegeben sei, erlauben. Aus zivil- bzw. formalrechtlicher Sicht werde bei einer Anteilsvereinigung ein Kaufvertrag über die Anteile an der Zielgesellschaft errichtet. Vertragsparteien seien damit die Käufergesellschaft der Anteile auf der einen Seite und der ehemalige Gesellschafter der Zielgesellschaft an der anderen Seite. Die Zielgesellschaft sei reines Kaufobjekt und daher keine Vertragspartei bei dem der Anteilsvereinigung zugrunde liegenden Rechtsgeschäft. Der anschließende Verschmelzungsvertrag werde hingegen zwischen Käufergesellschaft und Zielgesellschaft abgeschlossen. Eine Identität der Vertragsparteien im zivilrechtlichen Sinn sei somit schon dadurch gegeben, dass – wie im gegenständlichen Bescheid angeführt – der Erwerber der Selbe ist. Es zeige sich somit, dass die Umgründungssteuerrichtlinien einer wirtschaftlichen Betrachtung folgen. Ein Abgehen von der strengen zivilrechtlichen Betrachtung, wie sie dem Grunderwerbsteuergesetz sonst zugrunde liegt, sei hier geboten. Ziel der Einführung des Tatbestandes der Anteilsvereinigung in § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz wäre die Bekämpfung der Umgehung der Grunderwerbsteuer gewesen. Durch die zivilrechtliche Anknüpfung hätten Grundstücke – ohne § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz –, die in einer Gesellschaft eingebracht waren, unter Vermeidung einer Grunderwerbsteuerbelastung übertragen werden können, indem nicht die Grundstücke, sondern die Gesellschaftsanteile der Immobiliengesellschaft verkauft werden. Mit der Einführung von § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz hätte der Gesetzgeber versucht, in wirtschaftlicher Betrachtung jene Erwerbe dem Erwerb des Grundstückes gleichzustellen, mit denen alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einer Hand vereinigt wurden, da erst dadurch dem Anteilseigner – ähnlich wie bei einem Treuhandverhältnis – im Innenverhältnis (durch Einflussmöglichkeiten des Alleingesellschafters) wirtschaftlich gesehen die Verfügungsmacht über das Grundstück zusteht (vgl. auch Umgründungssteuerrichtlinien, Rz. 334). Legte man daher die Zielsetzung von § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz der Frage der Mehrfacherwerbe zugrunde, ergebe sich die Situation, dass der Gesetzgeber bei Vereinigungen aller Anteile einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang sehe, da dadurch nicht mehr die Gesellschaft die alleinige Verfügungsberechtigte ist, sondern dem Alleingesellschafter wirtschaftlich betrachtet Verfügungsmöglichkeiten zukommen. Berücksichtigt man nun, dass § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz zu einer Steuerschuld führt, da Verfügungsmöglichkeiten von der Gesellschaft an den Alleingesellschafter übergehen

(und die Gesellschaft für Zwecke der Grunderwerbsteuer daher transparent wird), zeige sich, dass ein nachfolgender Erwerb des Grundstücks durch den Gesellschafter im Wege der Umwandlung die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz erfüllt:

Die Umgründung stelle ein Rechtsgeschäft dar, dass den Rechtsanspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz).

Der Übereignung sei ein Rechtsvorgang vorausgegangen, der gem. § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz steuerpflichtig gewesen wäre.

Beide Vorgänge würden zwischen denselben Personen stattfinden: Durch die Umwandlung gehe das zivilrechtliche Eigentum von der untergehenden X. Y. Z. Austria AG an die aufnehmende X. N. M. Products International GmbH über. Schon davor hätte (entsprechend der Zielsetzung des § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz bei wirtschaftlicher Betrachtung) der Übergang der Verfügungsmöglichkeiten von der X. Y. Z. Austria AG an die X. N. M. Products International GmbH (Umgründungssteuerrichtlinien Rz. 340: Ein Grundstück gehöre der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 Grunderwerbsteuergesetz die Steuerpflicht begründet). Einen Tatbestand verwirkliche, der zu einer Grunderwerbsteuerschuld führe. Folglich würden zwei Rechtsvorgänge zwischen denselben Personen vorliegen.

So würden auch die Umgründungssteuerrichtlinien (Rz. 346) die Zulässigkeit der Anrechnung nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz bei der Verschmelzung mit der Fiktion, dass die Käufergesellschaft bei einer Anteilsvereinigung die Grundstücke der Zielgesellschaft von der Zielgesellschaft erwerbe begründen. Nur aufgrund dieser Fiktion fände im Falle der nachfolgenden Verschmelzung der Zielgesellschaft auf die Käufergesellschaft ein Erwerbsvorgang zwischen denselben Personen statt. Daher sei eine Anrechnung der Grunderwerbsteuer des früheren Erwerbsvorganges möglich. Durch diese Fiktion werde in den Umgründungssteuerrichtlinien eine wirtschaftliche Betrachtungsweise für die Frage der Anrechnung von Grunderwerbsteuer angenommen. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise sei auch nach VwGH-Judikatur bei Auslegung des Grunderwerbsteuergesetzes grundsätzlich zu beachten, auch wenn das Grunderwerbsteuergesetz als Verkehrssteuer an Rechtsvorgänge anknüpft und daher einen formalrechtlichen Ansatz vorsehe. Weiters führte die Bw. aus, dass bei errichteten Umwandlungen das Gesellschaftsvermögen der umgewandelten Gesellschaft zwar im Unterschied zu einer Verschmelzung oder einer verschmelzenden Umwandlung nicht auf den Gesellschafter übergehe, sondern auf eine neue Personengesellschaft übertragen werde. Eine Identität der Vertragspartner könne jedoch nicht schon aufgrund der Übernahme durch die Personengesellschaft verneint werden. Hinterfragt könnte die Identität allerdings werden, wenn das Grundstück durch die Umwandlung in das Gesamthandseigentum mehrerer Gesellschafter übergeht, da es damit zu einer Änderung in der Eigentümerstruktur des

Grundstückes komme. Im Fall der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG liege jedoch keine Änderung in der Eigentümerstruktur vor. Die X. N. M. Products International GmbH sei als 100 %-ige Kommanditistin alleine am Gewinn und am Kapital der Gesellschaft beteiligt. Sie sei daher alleinige "Gesamthandeigentümerin". Zwischen der Identität der Alleingesellschafterin der KG und der AG sei daher für Zwecke des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz (auch aufgrund der Zielsetzung der wirtschaftlichen Betrachtung in § 1 Abs. 3) genauso wenig zu unterscheiden, wie im Fall des Einzelunternehmers und seines Unternehmens. Da es somit zu keiner Änderung in der (für die Frage der Vereinigung der Anteile der relevanten wirtschaftlichen Betrachtung) der Eigentümerstruktur des Grundstückes komme, sei von einer Identität der Vertragspartner auszugehen. Die zuvor bezahlte Grunderwerbsteuer sei folglich gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz auf die aktuelle Grunderwerbsteuer anzurechnen. Dem könne auch nicht entgegengehalten werden, dass die KG als Träger von Rechten und Pflichten ins Grundbuch eingetragen ist. Denn auch für das Grunderwerbsteuergesetz hätte eine Personengesellschaft nicht in jedem Fall eine vom Gesellschafter getrennte Sphäre. Speziell bei wenigen Beteiligten, könne es eine Änderung in der Gesellschafterstruktur zu einer Änderung der Identität des Grundstückseigentümers im Sinne des § 1 Grunderwerbsteuergesetz führen. Ist jedoch die von den Gesellschaftern getrennte Identität der Personengesellschaft schon bei einer geringen Anzahl an Beteiligten Gesellschaftern fraglich, müsse dies umso mehr für Fälle gelten, in denen ein Gesellschafter die gesamte (Kapital-) Beteiligung in sich vereint. Dies sei auch systemkonform, da es eine Gleichbehandlung von Grundstücken, die im (alleinigen) Privatvermögen, im (alleinigen) Betriebsvermögen des Einzelunternehmers und im (alleinigen) Betriebsvermögen des Alleingesellschafters einer Personengesellschaft stehen, erreiche. Auch die (deklaratorische) Eintragung der KG ins Grundbuch ändere daher nichts an der Stellung und den Verfügungsmöglichkeiten des Gesellschafters (die schon § 1 Abs. 3 Grunderwerbsteuergesetz zu einer Zurechnung zum Gesellschafter geführt haben). Hätte daher die KG für Zwecke des Grunderwerbsteuergesetzes keine vom Alleingesellschafter getrennte Sphäre, liege – entsprechend dem alleinigen Gesamthandegut – zwischen Alleingesellschafter und seiner Gesellschaft eine Identität (die nicht übertrieben eng interpretiert werden dürfe) im Sinne des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz vor. Dieser Durchgriff durch die KG entspreche den Wertungen des Gesetzgebers. So werde beim Alleingesellschafter sogar durch Kapitalgesellschaften durchgegriffen und ein Erwerb des Grundstücks beim Gesellschafter fingiert. Bei Personengesellschaften werde eine generelle Identität, die in jedem Fall unabhängig von den Gesellschaftern sei, für die Zwecke der Grunderwerbsteuer verneint. Im Größenschluss müsse die Verneinung der eigenen Identität damit umso mehr in jenen Fällen gelten, in denen auch durch Kapitalgesellschaften durchgeblickt werde – also bei 100 %-iger Beteiligung eines

Gesellschaftern an der Personengesellschaft. Im Falle des 100 %-igen Gesellschafters sei daher von einer Identität des Gesellschafters und seiner Personengesellschaft für Zwecke des § 1 Grunderwerbsteuergesetz auszugehen.

Ergänzend führte die Bw. noch systematisch und verfassungsrechtliche Überlegungen an: Die Anrechnung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz im Fall der Vereinigung aller Anteile an einer Grundstückshaltenden Kapitalgesellschaft mit anschließend errichteten Umwandlung auf eine KG, deren 100 %-iger Gesellschafter der Erwerber aller Anteile ist, systemkonform. So finde die Anrechnung gem. § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz bei Verschmelzung und verschmelzender Umwandlung – wie sie auch von den Umgründungssteuerrichtlinien vorgesehen ist – in der – für den Fall der Anteilsvereinigung relevanten – wirtschaftlichen Betrachtung der Eigentümerstruktur ihre Begründung. Nichts anderes könne für die errichtende Umwandlung gelten. Da in dem Fall der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG aufgrund der 100 %-igen Kommanditbeteiligung der X. N. M. Products International GmbH die Eigentümerstruktur ebenfalls unverändert bleibt, seien die Sachverhalte der Verschmelzung, der verschmelzenden Umwandlung und der errichteten Umwandlung (zumindest soweit sich die Eigentümerstruktur nicht ändere) im Bezug auf die Zielsetzung der Regelung vergleichbar. Die Ausführungen der Umgründungssteuerrichtlinien seien daher auf den Fall der errichteten Umwandlung auf die X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG zu übertragen. Da die Sachverhalte (im Bezug auf die Zielsetzung der Regelung) vergleichbar seien, würde eine unterschiedliche Behandlung auch gegen den Gleichheitssatz (Art. 7 BVG) verstoßen. Der Gleichheitssatz erster Ordnung gebiete, dass Gleiches nicht ungleich behandelt werden dürfe. Da Sachverhalte nie identisch seien, gelten diese für den Gleichheitssatz als vergleichbar, wenn sie in den im Bezug auf die fragliche Regelung relevanten Punkten identisch sind. Dass eine Verschmelzung und eine verschmelzende Umwandlung mit errichteten Umwandlungen Ausgangssachverhalt vergleichbar seien, sei bereits ausgeführt worden. Für die Ungleichbehandlung sei auch keine Rechtfertigung ersichtlich. Die Differenzierung sei daher unsachlich. Daher sei davon auszugehen, dass eine Verweigerung der Anrechnungsmöglichkeit im Sinne des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz in diesem Fall gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz verstoße.

Zur Berufungsvorentscheidung wurde noch ausgeführt, dass die Abgabenbehörde erster Instanz zum Ergebnis gekommen wäre, dass eine Anwendung des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz zu verweigern sei, da die Fiktion des Übergangs des Grundstücks bei der Anteilsvereinigung nur zu einem (fiktiven) Übergang an den Gesellschafter führe. Die Identität des fiktiven Erwerbes mit dem späteren Empfänger im Rahmen der Umwandlung sei weiterhin zusätzlich gefordert. Diese Ansicht übersehe jedoch, dass das Grundstück mit der errichteten Umwandlung und das Betriebsvermögen der X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG und

damit jedoch auch in das zivilrechtliche (alleinige) Gesamthandeigentum des Alleingesellschafters X. N. M. Products International GmbH übergehe. Eine Identität des Empfängers (X. N. M. Products International GmbH) liege daher vor. Auch zwischen der Gesellschaft, deren Beteiligungen vereinigt werden (und die daher fiktiv das Grundstück überträgt), und bei der Umwandlung untergehenden Gesellschaft bestehe Identität (X. Y. Z. Austria AG). Bestehe jedoch Identität der Vertragspartner, entspreche es auch der Rechtsansicht der ersten Instanz (und den Umgründungssteuerrichtlinien), dass § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz zur Anwendung komme – es folge auf einen Tatbestand des § 1 Abs. 3 ein solcher des § 1 Abs. 1 Grunderwerbsteuergesetz. Die Voraussetzungen der Anrechnung der Grunderwerbsteuer gem. § 1 Abs. 4 seien daher gegeben. Eine Verweigerung der Anrechnung widerspreche daher dem Sinn des § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz und führe zu einer unbilligen Doppelbesteuerung. Die Differenzierung zwischen Verschmelzender Umwandlung und errichtender Umwandlung auf eine Personengesellschaft, deren einziger Gesellschafter auch jene Person sei, in deren Hand die Anteile an der untergehenden Gesellschaft vereinigt wurden, scheine unsachlich und daher in Konflikt mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu stehen.

Schließlich führte die Bw. aus, dass im Ergebnis daher die für die Anteilsvereinigung durch den Erwerb sämtliche Anteile an der X. Y. Z. AG mit Bescheid vom 10. Dezember 2004 vorgeschriebene Grunderwerbsteuer in Höhe von 150.196,58 € auf die Grunderwerbsteuer für die X. Y. Z. Austria AG in eine Kommanditgesellschaft, die mit Bescheid vom 19. Dezember 2001 in Höhe von 300.393,16 € festgesetzt wurde, nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz anzurechnen sei. Aus verfahrensrechtlicher Sicht sei der Antrag auf Anrechnung nach § 1 Abs. 4 Grunderwerbsteuergesetz trotz rechtskräftiger Veranlagung des zugrunde liegenden Grunderwerbsteuerbescheides nach § 295 Abs. 3 BAO zulässig, da der Spruch aufgrund der Anrechnung hätte anders lauten müssen, wenn bei seiner Erlassung der später erlassene Grunderwerbsteuerbescheid betreffend die Anteilsvereinigung schon erlassen gewesen wäre.

Die Berufung wurde am 24. Februar 2006 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Gegenüber der Fa. X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG wurde mit Bescheid vom 19. Dezember 2001 zu ErfNr.: zzz auf Grund der Umwandlung (Hauptversammlungsbeschluss vom 21. September 2000) der X. Y. Z. AG in die X. Y. Z. Nfg GmbH & Co KG und des damit verbundenen

Überganges der Grundstücke von der Aktiengesellschaft an die Kommanditgesellschaft die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert (§ 11 Abs. 5 Umgründungssteuergesetz) in Höhe von 118.100.000,00 S, das sind 4.133.500,00 S bzw. 300.393,16 € festgesetzt.

Gegenüber der zu 100 % an der Bw. vermögens- und gewinnbeteiligten Kommanditistin, die Fa. X. N. M. Products International GmbH, wurde mit Bescheid vom 10. Dezember 2004 zur ErfNr.: enr auf Grund des Abtretungsvertrages vom 21. April 2000 und den damit verbundenen Erwerb aller Anteile X. Y. Z. AG, in deren Vermögen das Grundstück EZ 1867, KG L. war, die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % vom Wert der Grundstücke in Höhe von 4.291.330,86 €, das sind 150.196,58 € festgesetzt. In diesem Zusammenhang wurde im Verfahren zu RD/0003-L/06 vom Bw. in der Stellungnahme vom 17. November 2006 mitgeteilt, dass die Rechtsmittelfrist nach mehreren bewilligten Verlängerungen am 30. Juni 2006 abgelaufen ist.

In der gegenständlichen Angelegenheit wurde erwogen:

Nach § 295 Abs. 3 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist ein Bescheid ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20. 10. 1992, 92/14/0026) ist § 295 Abs. 3 BAO auch in der Fassung des AbgÄG 1989, 1989/660, nicht dahingehend auszulegen, dass ein Bescheid EINES ABGABEPFLICHTIGEN nach dieser Bestimmung zu ändern ist, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen, wäre bei seiner Erlassung ein "anderer" Bescheid EINES ANDEREN ABGABEPFLICHTIGEN bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. In seinem Erkenntnis vom 14. Mai 1991, 90/14/0149, hatte der Verwaltungsgerichtshof zwar einen Fall zu entscheiden, in welchem die Feststellungsbescheide einer OHG und die Feststellungsbescheide einer KG zueinander in einem einander materiell beeinflussenden Verhältnis standen. Der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Fall auf Grund einer besonderen Konstellation der Verwaltungsverfahren die Ansicht vertreten, dass in diesem Fall § 295 Abs. 3 BAO anzuwenden ist. Er hat aber besonders darauf hingewiesen, er erachte es für rechtserheblich, dass die steuerlichen Auswirkungen denselben Personenkreis betreffen, nämlich jene Personen, die sowohl an der beschwerdeführenden OHG als auch an der KG beteiligt sind. Im

gegenständlichen Fall liegt eine derartige Identität der betroffenen Personen nicht vor, sodass die Erwägungen dieses Erkenntnisses auf den gegenständlichen Fall nicht angewendet werden können. Daran ändert der Umstand nichts, dass nach der Umwandlung die Fa. X. N. M. Products International GmbH zu 100 % als vermögens- und gewinnbeteiligte Kommanditistin an der Berufungswerberin beteiligt ist, da eine Abgrenzung zwischen der Personengesellschaft und der Gesellschafterin jedenfalls geboten ist, handelt es sich dabei doch um verschiedene Steuersubjekte.

Hinzu kommt, dass § 295 Abs. 3 BAO weit davon entfernt ist, materiell-rechtliche Ansprüche zu begründen. Er trägt lediglich verfahrensrechtlich dem Umstand der veränderten materiellen Bindungssituation Rechnung (vgl. Stoll, BAO, 2858). Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes setzt auch die Anwendung der Anrechnungsvorschrift des § 1 Abs. 4 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 (GrEStG) voraus, dass die einzelnen Erwerbsvorgänge zwischen den gleichen Vertragspartnern stattfinden (VwGH 27.5.1999, 98/16/0304 – 0307, 20. 2. 2003, 2001/16/0477, 20. 2. 2003, 2002/16/0214). Im gegenständlichen Fall liegen jedoch unterschiedliche Vertragspartner vor. Die Anteilsvereinigung betraf die Gesellschafterin der GmbH & Co KG. Die Umwandlung betraf die Gesellschaft. Wenn schon die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für eine Steueranrechnung nicht gegeben sind, kann § 295 Abs. 3 BAO nicht dazu führen, dass in die Rechtskraft des gegenüber der Bw. erlassenen Grunderwerbsteuerbescheides eingegriffen wird.

Zu den Ausführungen der Bw., wonach die Umgründungssteuerrichtlinien 2002, Rz. 346 eine Anwendung des § 1 Abs. 4 GrEStG bei einer Anteilsvereinigung und nachfolgender Verschmelzung vorsehen, ist darauf hinzuweisen, dass in derartigen Richtlinien bloß die Rechtsauffassung des Bundesministeriums für Finanzen mitgeteilt wird und somit diesen Erledigungen keine normative Bedeutung zukommt (vgl. VfGH 26. 11. 1996, V 46/95). Die Einwendung einer möglichen gleichheitswidrigen Vorgangsweise bei Nichtanwendung der zit. Bestimmung der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 auf den gegenständlichen Fall geht ins Leere.

Linz, am 26. September 2007