



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vertreten durch Prof. Dr. Thomas Keppert Wirtschaftsprüfungs GmbH & Co KG, 1060 Wien, Theobaldgasse 19, vom 15. April 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 19. März 2010, ErfNr. 1 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die IGmbH, FN 1x, verkaufte in den Jahren 2006 bis 2008 folgende Liegenschaften an die WAG, FN 2k :

1. Die gesamte Liegenschaft EZ1 mit Kaufvertrag vom 16. November 2006.
2. Die gesamte Liegenschaft EZ2 mit Kaufvertrag vom 23. Oktober 2007.
3. Die Liegenschaft EZ3 mit Kaufvertrag vom 14. Dezember 2007.
4. Die Liegenschaft EZ4 mit Kaufvertrag vom 14. Dezember 2007.
5. Die Liegenschaften EZ5 mit Kaufvertrag vom 28. Dezember 2007.
6. Die Liegenschaften EZ6 mit Kaufvertrag vom 19. Dezember 2008.

Auf Grund von Verschmelzungsverträgen vom 29. September 2009 wurden die IGmbH sowie die WAG als übertragende Gesellschaften mit der Bw. (in der Folge Berufungswerberin; Bw.)

als aufnehmende Gesellschaft zum Stichtag 31. Dezember 2008 durch Übertragung ihres Vermögens auf die Bw. verschmolzen.

Aus Erklärungen des Vorstandes der Bw. gegenüber dem Landes- und Handelsgericht Klagenfurt am Tag des Abschlusses der Verschmelzungsverträge, geht hervor, dass auf die Einholung der Zustimmung der Hauptversammlung bei der übernehmenden Gesellschaft ([§ 231 AktG](#)) verzichtet worden ist.

Die Genehmigung der Verschmelzungsverträge seitens der Haupt- bzw. Generalversammlung der übertragenden Gesellschaften erfolgte mit Beschlüssen vom selben Tag, womit die Verschmelzungsverträge am Tag ihres Abschlusses wirksam wurden.

Die Eintragung der Verschmelzung der IGmbH im Firmenbuch bei der aufnehmenden Gesellschaft erfolgte mit 29. Dezember 2009. Die Eintragung der Verschmelzung der WAG im Firmenbuch bei der aufnehmenden Gesellschaft erfolgte mit 31. Dezember 2009.

Sämtliche oa. Liegenschaften sind in der Beilage 2 des zwischen der WAG und der Bw. abgeschlossenen Verschmelzungsvertrages als übertragenes Vermögen dezidiert angeführt, waren lt. dieser Beilage im grundbücherlichen Eigentum der WAG und Gegenstand der Aufsandungserklärung lt. Pkt 5 des Verschmelzungsvertrages.

Mit Eingabe vom 8. Februar 2010, beim FAG eingelangt am 16. Februar 2010, beantragte die Bw. ua. die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 2 GrEStG für den Verschmelzungsvertrag mit der WAG., da auf Grund der Gesamtrechtsnachfolge der Bw. betreffend das Vermögen der IGmbH und der Übertragung der Grundstücke der WAG auf die Bw. ein Rückerwerb der Grundstücke innerhalb von drei Jahren nach Veräußerung der Grundstücke an die WAG erfolgt sei (Sachverhalt 3 lt. Antrag).

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 19. März 2010 setzte das FAG unter der ErfNr. 1 gegenüber der Bw. die Grunderwerbsteuer für den Erwerb der oa. Liegenschaften auf Grund des Verschmelzungsvertrages mit der WAG jeweils ausgehend vom zweifachen Einheitswert der Liegenschaften gemäß § 7 Z 3 GrEStG iV mit [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) in Höhe von € 25.973,92 fest.

Der Grunderwerbsteuerbescheid wurde damit begründet, dass im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge Rechtsvorgänger und Rechtsnachfolger nicht als ident anzusehen seien und somit die Voraussetzungen für eine Rückerstattung bzw. Nichteinhebung der Grunderwerbsteuer nicht vorlägen.

In der gegen diesen Bescheid eingebrachten Berufung wendete sich die Bw. im Wesentlichen mit der Begründung, dass hier die Bestimmungen des [§ 19 BAO](#) über die Gesamtrechtsnachfolge zu berücksichtigen seien.

Im Vorlagebericht verwies das FAG auf *Fellner*, Grunderwerbsteuer – Kommentar, Rz 28a zu [§ 17 GrEStG 1987](#), Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Rz 25a sowie Rz 17 (Rückgängigmachung von Kettengeschäften) zu [§ 17 GrEStG 1987](#) und vertrat weiters die Ansicht, dass [§ 19 Abs. 1 BAO](#) nicht anzuwenden sei, da hier höchstpersönliche Rechte vorlägen, die nicht übergehen könnten. Solche lägen vor, wenn die Rechtsposition nach Wegfall des Rechtsträgers dem Sinn und Zweck der sie begründenden Rechtsnorm nicht mehr gerecht werden könne, was bei [§ 17 GrEStG 1987](#) der Fall sei.

Der anlässlich der Berufung gestellte Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und auf Zuständigkeit des gesamten Berufungssenates wurde zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wurde der oben dargestellte, sich aus den Vorbringen der Bw. bzw. ihrer Rechtsvorgängerinnen und den von diesen vorgelegten Urkunden, den Erledigungen des FAG lt. vorgelegter Akten, dem Abgabensinformationssystem des Bundes einschließlich dem Finanz-Online sowie aus dem Firmenbuch ergebende, der Bw. im Wesentlichen vorgehaltene Sachverhalt zu Grunde gelegt.

Auf Grund des [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) unterliegen ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen der Grunderwerbsteuer.

Auf Grund des [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach [§ 1](#) darstellt, so gelten gemäß Abs. 2 leg.cit. die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1 und 2 sinngemäß.

Ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer bereits festgesetzt, so ist auf Grund des Abs. 4 leg.cit auf Antrag die Festsetzung entsprechend abzuändern. Bei Selbstberechnung ist in den Fällen der Abs. 1 bis 3 die Steuer entsprechend festzusetzen oder ein Bescheid zu erlassen, wonach die Steuer nicht festgesetzt wird.

Der Bw. ist insoweit zu folgen, als es sich bei aus [§ 17 GrEStG 1987](#) ergebenden Rechten um solche handelt, welche sich aus Abgabenvorschriften ergeben, und welche somit nach [§ 19 Abs. 1 BAO](#) auf einen Gesamtrechtsnachfolger übergehen.

Auch handelt es sich beim Recht, den seinerzeitigen Verkauf auf vertraglicher Basis rückgängig zu machen, nicht um ein höchstpersönliches Recht.

Anders wäre es allenfalls, wenn der Rückerwerb zB. lediglich bei Ausübung eines Wiederkaufrechtes begünstigt wäre, da es sich bei einem Wiederkaufsrecht um ein höchstpersönliches Recht handelt, dessen Übergang auf einen Gesamtrechtsnachfolger zumindest strittig sein könnte, wozu jedoch bemerkt wird, dass der Übergang eines höchstpersönlichen Rechtes zwar im Erbweg ausgeschlossen ist, aber bei Gesamtrechtsnachfolge zwischen juristischen Personen - zumindest der Literatur nach - nicht ausgeschlossen ist.

Die Gesamtrechtsnachfolge infolge der Verschmelzung juristischer Personen geht über die Gesamtrechtsnachfolge des Erben hinaus (siehe *Fries*, Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzung – Zivilrechtliche Aspekte, *ecolex* 1992, 477; *Kalss*, Verschmelzung – Spaltung – Umwandlung² Rz 41 zu § 225a).

Wenn die Erben beim Rückerwerb an Stelle der nach Abschluss des rückgängiggemachten Rechtsvorganges verstorben Verkäufer oder Käufer treten, (siehe RFH 13. 4. 1926, II A 106/26; Fellner, aaO Rz. 10 zu [§ 17 GrEStG 1987](#)), so gilt das umso mehr im Falle einer zivilrechtlichen Gesamtrechtsnachfolge auf Grund einer Verschmelzung juristischer Personen.

In diesem Zusammenhang ist auch auf die Judikatur und Literatur zu den Bestimmungen des [§ 21 GebG](#) zu verweisen, welche vergleichbar für die Inanspruchnahme dieser Vorschrift die Parteienidentität zwischen den ursprünglichen Partnern des Rechtsgeschäftes und des Nachtrages voraussetzen (siehe *Fellner*, Stempel- und Rechtsgebühren – Kommentar, Rz 14 zu [§ 21 GebG](#)).

Auch bei einem Nachtrag, welcher grundsätzlich die Parteienidentität voraussetzt, rückt eine Folgegesellschaft - dem Wesen der Gesamtrechtsnachfolge entsprechend – in die rechtliche Stellung ihrer Vorgängerin ein (VwGH 3.6.1985, 85/15/0084; *Fellner*, aaO Rz 20 zu [§ 21 GebG](#)).

Alle Tatbestände des [§ 17 GrEStG 1987](#) haben gemeinsam, dass sie sich auf eine Parteivereinbarung gründen (VwGH vom 9. 8 2001, 2000/16/0085). Rechtserheblich ist dabei schon die Vereinbarung (der Rückgängigmachung etc), was in zeitlicher Hinsicht für die Einhaltung der jeweiligen Fristen von Bedeutung ist (vgl. dazu VwGH vom 30. 1 1980, 2812, 2936, 2937/78, nach welchem Erkenntnis bereits in der Annahme eines Rücktrittsangebotes der Veräußerin durch die Beschwerdeführerin das Tatbestandsbild des [§ 20 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955](#) als erfüllt angesehen worden war).

Die Rückgängigmachung iSd [§ 17 GrEStG 1987](#) ist also mit dem Abschluss der Vereinbarung

erfolgt (vgl. VwGH vom 11. 4. 1991, 90/16/0009, und vom 26. 6 1997, 97/16/0024)(Fellner, Grunderwerbsteuer – Kommentar, Rz. 9 zu [§ 17 GrEStG 1987](#)).

Ein Verschmelzungsvertrag kommt als zur Durchführung einer Rückgängigmachung erforderlicher Rechtsvorgang im Sinne des [§ 1 GrEStG 1987](#) grundsätzlich in Betracht (siehe VwGH 29.10.1998, 98/16/0115).

Beim Verschmelzungsvertrag handelt es sich um ein - "anderes" - Rechtsgeschäft i.S.d. [§ 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#), das den Anspruch auf Übereignung der einen Bestandteil des Vermögens der übertragenden Gesellschaft bildenden Grundstücke begründet (VwGH 4.11.94, 94/16/0177).

Im Falle einer Verschmelzung entsteht die Grunderwerbsteuerpflicht mit der Begründung des Übereignungsanspruches, also der Wirksamkeit des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages und nicht mit dem im Verschmelzungsvertrag angeführten Stichtag (vgl. VwGH 27.9.1995, 94/16/0142; 28.5.1998, 97/16/0301).

Die zivilrechtliche Bedeutung des Verschmelzungstichtages entfaltet sich allein auf dem Gebiet der Rechnungslegung. Im Übrigen ist der Verschmelzungstichtag lediglich ertragssteuerrechtlich beachtlich (vgl. Adensamer, Verschmelzungstichtag und Rechtsträgerexistenz, GeS 2009, 328).

Der Verschmelzungstichtag ist nicht nur für das Entstehen der Grunderwerbsteuerschuld ohne Bedeutung, sondern auch für die Gesamtrechtsnachfolge im Sinne des [§ 19 BAO](#), welche - wie bereits ausgeführt – erst mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch bei der aufnehmenden Gesellschaft eintritt.

Eine Parteienvereinbarung nach [§ 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987](#) muss zwischen denselben Vertragsparteien abgeschlossen werden, zwischen denen der seinerzeitige Erwerbsvorgang vereinbart wurde (VwGH 29.10.1998, 98/16/0115; 8.9.2010, 2008/16/0183).

Nach [§ 17 Abs. 2 GrEStG](#) gelten die Bestimmungen des Abs 1 Z 1 und 2 sinngemäß für solche einen Erwerbsvorgang im Sinne des [§ 1 GrEStG](#) darstellende Rechtsvorgänge, die zur Durchführung einer Rückgängigmachung erforderlich sind. Voraussetzung für die Anwendung dieser Gesetzesstelle ist, dass die Partner dieses neuerlichen Rechtsvorganges dieselben wie beim ursprünglichen Erwerbsvorgang sind (siehe Fellner, aaO. Rz 50 f. zu [§ 17 GrEStG 1987](#)).

Dies bedeutet, dass der von der Bw. als zur Durchführung der Rückgängigmachung erforderlicher Rechtsvorgang geltend gemachte Verschmelzungsvertrag, zwischen der seinerzeitigen Käuferin und der seinerzeitigen Verkäuferin, allenfalls mit deren jeweiligen Gesamtrechtsnachfolgern ([§ 19 Abs. 1 BAO](#)), abgeschlossen hätte werden müssen, um hier die Voraussetzungen des [§ 17 Abs. 2 GrEStG 1987](#) iV mit [§ 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG](#) zu erfüllen.

Die seinerzeitige Verkäuferin in den gegenständlichen Fällen war die IGmbH.

Die nunmehrige Erwerberin der Liegenschaften (die Bw.), war zum Zeitpunkt des wirksamen Abschlusses des Verschmelzungsvertrages mit der WAG, welcher der Ansicht der Bw. nach den zur Durchführung der Rückgängigmachung erforderlichen Rechtsvorgang darstellen soll, weder ident mit der seinerzeitigen Verkäuferin noch war sie ihre Gesamtrechtsnachfolgerin.

Die von der Bw. ins Treffen geführte Gesamtrechtsnachfolge erfolgte gemäß [§ 225a Abs. 3 AktG](#) erst mit Eintragung der Verschmelzung der IGmbH als übertragende Gesellschaft im Firmenbuch bei der Bw. als aufnehmende Gesellschaft am 29. Dezember 2009.

Da die Bw. als Erwerberin zum Zeitpunkt des Abschlusses des als contrarius actus gedachten Verschmelzungsvertrages weder ident mit der seinerzeitigen Verkäuferin noch ihre Gesamtrechtsnachfolgerin war, kommt der Verschmelzungsvertrag mit der WAG als zur Durchführung der Rückgängigmachung erforderlicher Rechtsvorgang nicht in Betracht.

Da es hier bloß auf das Verpflichtungsgeschäft ankommt und bei den Verkehrsteuern grundsätzlich das Stichtagsprinzip gilt, löst der spätere Übergang des Eigentums an den Liegenschaften durch die Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch bei der aufnehmenden Gesellschaft zu einem Zeitpunkt, als die Bw. bereits Gesamtrechtsnachfolgerin der seinerzeitigen Verkäuferin geworden war, nicht nachträglich die Begünstigung nach [§ 17 GrEStG 1987](#) aus.

Bemerkt wird, dass auch die Verschmelzung der IGmbH als übertragende Gesellschaft mit der Bw. als Vereinbarung über die Rückgängigmachung bzw. als Rechtsvorgang zur Durchführung der Rückgängigmachung ebenfalls nicht in Betracht kommt, da dadurch lediglich Vermögen von der seinerzeitigen Verkäuferin auf die Bw. als aufnehmende Gesellschaft übertragen wurde. Die Rechte an den antragsgegenständlichen Grundstücken blieben davon unberührt.

Demnach sind in die Voraussetzungen für eine Begünstigung nach [§ 17 GrEStG 1987](#) nicht gegeben.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 12. Juni 2012