



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 23. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 27. April 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Im Nachlassvermögen des am 9.6.2001 verstorbenen Herrn Ing. Erich W befanden sich unter anderem Gesellschaftsanteile an der W GmbH. An dieser waren die Berufungserwerberin mit einer Stammeinlage von 2.500.000,00 S und ihr verstorbener Ehegatte mit einer Stammeinlage von 7.500.000,00 S beteiligt.

Die Berufungserwerberin hat zum gesamten Nachlass die bedingte Erbserklärung abgegeben, wodurch sie Alleingesellschafterin der W GmbH wurde.

Die Erbschaftssteuer wurde – unangefochten – vom Finanzamt vom gesamten Erwerb festgesetzt.

Im Vermögen der W GmbH befanden sich auch Grundstücke, sodass der Tatbestand der Vereinigung aller Anteile im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG erfüllt wurde. Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert der Grundstücke fest.

In der Berufung wird Folgendes eingewendet:

Dem Bescheid liege der Tatbestand der Anteilsvereinigung zugrunde, der durch die Annahme der Erbschaft bewirkt wurde. Die Anfechtung erfolge wegen der Nichtanwendung der Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG und es werde beantragt, § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG im

prozentuellen Ausmaß der im Erbwege übernommenen Gesellschaftsanteile zur Anwendung zu bringen und die Grunderwerbsteuer entsprechend zu berechnen, um eine Doppelbelastung des Erbanfalles mit Erbschafts- und Grunderwerbsteuer hintanzuhalten.

Bei der Bemessung der ebenfalls festgesetzten Erbschaftssteuer sei im Wert der im Erbweg erworbenen GmbH-Anteile der Wert der Grundstücke bereits beinhaltet und entsprechend versteuert.

§ 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG nehme Grundstückserwerbe von Todes wegen mit dem Zweck der Vermeidung der Doppelbesteuerung von der Grunderwerbsteuer aus. In einem Fall, bei welchem der verbleibende Gesellschafter einer Personengesellschaft den Anteil des Verstorbenen als Erbe – ohne Liquidation der Gesellschaft – als Alleineigentümer ("Anwachsung") übernehme, sei der Grundstückserwerb nach der genannten Bestimmung begünstigt (VwGH v. 30.5.1994, 89/16/0019).

Dem Zweck der Vermeidung einer Doppelbelastung könne allerdings nur eine Auslegung des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG entsprechen, die sämtliche in § 1 GrEStG angeführten "Erwerbsvorgänge" umfasse, somit auch jene des § 1 Abs. 3 GrEStG, denen Ergänzungstatbestandscharakter zukomme. Deren Gleichstellung hinsichtlich der Steuerpflicht impliziere, dass auch bei einer Anteilsvereinigung alle jene Rechtsfolgen eintreten müssen, die für alle anderen Grundstückserwerbe vorgesehen seien (Hinweis auf die Entscheidung der FLD Wien vom 29.4.1991, GA 11-688/5/91). Der Terminus "Grundstückserwerbe" in § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG schließe demnach die Anteilsvereinigung und den Übergang sämtlicher Anteile an einer Gesellschaft nicht aus.

Mit Eingabe vom 11.12.2008 hat die Berufungsverberin den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 2 des hier anzuwendenden GrEStG 1987 idF. v. BGBl. I 2008/85 ist unter anderem der Grundstückserwerb von Todes wegen von der Besteuerung ausgenommen.

§ 1 Abs. 3 GrEStG lautet:

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:

Z 1. Ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden,  
Z 2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im

---

Sinne der Z 1 vorausgegangen ist,

Z 3. (hier nicht von Bedeutung).

Nach Z 1 des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 unterliegt also der Steuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört, außerdem, (das heißt neben den in den Abs. 1 und 2 dieser Gesetzesstelle genannten Rechtsvorgängen) unter anderem ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung alle Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein vereinigt werden würden (Fellner, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz, Rz. 292 zu § 1); Z 2 ergänzt Z 1 insoweit, als kein schuldrechtliches Geschäft vorliegen muss, sondern der Eigentumserwerb am Grundstück auf andere Weise stattfindet.

Die Abgabepflicht wird nach der Z 2 für die Fälle festgesetzt, dass die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft ohne vorausgegangenes schuldrechtliches Geschäft stattfindet. Dies gilt beispielsweise dann, wenn ein Gesellschafter im Erbfall oder etwa durch Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren die restlichen Anteile an einer Gesellschaft erwirbt. Bei einer durch Übergang von Gesellschaftsanteilen im Erbweg verwirklichten Anteilsvereinigung ist der Vorgang nicht deshalb von der Grunderwerbsteuer frei, weil diese im Erbweg erfolgt ist. Die Abgabenbefreiung nach § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG greift nämlich deshalb nicht, weil in solchen Fällen ein unmittelbarer Grundstückserwerb nicht stattfindet, der für die Anwendung der zitierten Befreiungsvorschrift Voraussetzung ist (Dorazil – Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, § 1, Rz. 13.27). Dem Erwerber fallen nur die Gesellschaftsanteile unmittelbar von Todes wegen zu, nicht aber die im Vermögen der Gesellschaft enthaltenen Grundstücke.

In § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG ist also die Steuerfreiheit ausdrücklich auf Erwerbsvorgänge im Sinne des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes eingeschränkt. Daher kann auch nicht die der Grunderwerbsteuer unterliegende Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft mit dem Erwerb von Grundstücken von Todes wegen oder auf Grund von Schenkungen unter Lebenden gleichgesetzt werden (VwGH v. 11.5.1967, 252/67).

Abgabepflichtiger Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG ist nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung aller Gesellschaftsanteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (BFH vom 19.4.1972 II B 36/71, BStBl. II 590; BFH 31.3.1982 II R 92/81, BStBl. II 424). In einer Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand liegt dann, wenn zum Gesellschaftsvermögen ein Grundstück gehört, der mittelbare Erwerb der Mitberechtigung an Grundstücken (VfGH vom 6.10.1972, B 240/71, VfGH 29.11.1974, B 167/74, VfGH 18.12.1976, B 264/75, und VfGH

25.3.1977, V 35/76; VwGH 26.6.1996, 95/16/0256). Durch die Bestimmung des § 1 Abs. 3 Z 1 und 2 GrEStG soll verhindert werden, dass durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge sukzessive- und letztlich zur Gänze- bewirkt wird, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird, ohne dass hiefür eine Grunderwerbsteuer zu entrichten ist; dabei ist es grundsätzlich ohne Belang, von wem der letzte Anteil erworben wird. § 1 Abs. 3 GrEStG kann somit als Sondertatbestand der Verschaffung der wirtschaftlichen oder rechtlichen Verfügungsmacht über ein Grundstück verstanden werden. Durch die Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers bzw. eines Organträgers erlangt dieser nämlich auch die Verfügungsmacht über die zum Vermögen der Gesellschaft gehörigen Grundstücke. Die in § 1 Abs. 3 GrEStG zusammengefassten Tatbestände betreffen Vorgänge innerhalb einer Gesellschaft. Der Erwerb von Gesellschaftsrechten ist grunderwerbsteuerlich indifferent, obwohl sie für den erwerbenden Gesellschafter einen Zuwachs an dem der Gesellschaft gehörigen Grundbesitz mit sich bringen. Damit wird zwischen dem Eigentum an Grundstücken und dem durch Gesellschaftsrechte vermittelten, auch aus Grundstücken bestehenden Vermögen unterschieden. Der mittelbare Erwerb der Mitberechtigung an Grundstücken auf dem Weg der Erwerbung von Gesellschaftsrechten führt zur Steuerpflicht dann, wenn alle Anteile in einer Hand vereinigt sind. Im § 1 Abs. 3 GrEStG wird der in der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft liegende mittelbare Erwerb eines zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstückes dem unmittelbaren Erwerb eines Grundstückes (§ 1 Abs. 1 GrEStG) gleichgestellt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 292-294 zu § 1 GrEStG).

Eine unzulässige Doppelbesteuerung eines (Zahlwort) Vorganges ist deshalb nicht gegeben, weil im Erbweg Gesellschaftsanteile (einer Gesellschaft, in deren Vermögen sich unter anderem Grundstücke befanden) übergegangen sind, für die im Übrigen Grunderwerbsteuer nicht zu erheben war.

Es trifft zwar im Sinne des Berufungsvorbringens zu, dass – wirtschaftlich betrachtet – der Wert der Grundstücke (auf Grund der Vorschrift des § 13 BewG) bei der Festsetzung der Erbschaftssteuer einbezogen wurde, jedoch besteht nicht schon aus diesem Grund eine rechtliche Voraussetzung, die Anteilsvereinigung im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 2 GrEStG von der Grunderwerbsteuer freizustellen.

Aus der in der Berufung zitierten Entscheidung der FLD Wien ist für den gegenständlichen Fall nichts zu gewinnen, weil in diesem Fall offensichtlich die Gegenleistung bei Übertragung von Gesellschaftsanteilen zur Berichtigung des Pflichtteilsanspruches beurteilt wurde (ob diese Entscheidung dem Gesetz entspricht, ist nicht Gegenstand dieses Verfahrens).

---

Wird aber beim Erwerb von Gesellschaftsrechten letztlich durch die Vereinigung aller Anteile in der Hand des Erwerbers der grunderwerbsteuerpflichtige Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht, weil erst dann der Erwerber die Möglichkeit erlangt, ein Grundstück wirtschaftlich gleichsam wie ein Eigentümer zu beherrschen und zu verwerten, dann wird deutlich, dass sich der mittelbare Erwerb des Grundstückes als Folge der Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand auf das ganze Grundstück bezieht. Da mit dem Anteilserwerb derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt wird, als habe er das Grundstück von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen, folgt daraus für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass dem Verhältnis des übertragenen Stammkapitals zum Stammkapital der Gesellschaft bei der Steuerbemessung keine Bedeutung zukommt. Das Grundstück fällt nämlich auch dann zur Gänze unter die Steuer, wenn nur einzelne Anteile an der Gesellschaft übertragen werden, und der Tatbestand des § 1 Abs. 3 durch Vereinigung aller Anteile erfüllt ist (vgl. Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz. 415 zu § 1 GrEStG 1987; siehe insbesondere den Ansatz der Bemessungsgrundlage in VwGH 28.9.1998, 98/16/0052, VwGH 7.12.1972, 857/71, VwGH 27.5.1970, 663/68, Slg. 4095/F).

Das Berufungsvorbringen vermochte daher eine unrichtige Steuerberechnung nicht aufzuzeigen, war doch gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG die Steuer vom (dreifachen) Einheitswert des Grundstückes und nicht von jenem prozentuellen Anteil des (dreifachen) Einheitswertes zu berechnen, der dem Verhältnis der Stammeinlage am Stammkapital der Gesellschaft entsprach. Die vom Finanzamt vorgenommene Steuerberechnung vom dreifachen Einheitswert entspricht somit dem Gesetz.

Linz, am 13. Jänner 2009