



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB GmbH, inX, vertreten durch ICON Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, voestalpine-Straße 7, vom 14. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. April 2009 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Verschmelzungsvertrag vom 25. August 2008 wurde die CD GmbH als übertragende Gesellschaft durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten unter Verzicht auf die Liquidation im Wege der Gesamtrechtsnachfolge mit der AB GmbH (in der Folge auch Berufungswerberin genannt) als übernehmende Gesellschaft unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikels I UmgrStG verschmolzen. Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sind die übernehmende Gesellschaft mit einem Anteil von 99% am Stammkapital und die DBG. (DBG) mit einem Anteil von 1% am Stammkapital, welcher von der DBG treuhändig für die übernehmende Gesellschaft gehalten wurde und somit wirtschaftlich im Eigentum der übernehmenden Gesellschaft stand. Die Berufungswerberin hielt somit wirtschaftlich 100% der Anteile der übertragenden Gesellschaft. Deshalb unterblieb die Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft und auch das Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft

---

wurde nicht erhöht. Als Verschmelzungstichtag wurde der 31. März 2008 festgelegt und wurde der Verschmelzung die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zu diesem Stichtag zugrunde gelegt. Weiters wurde festgehalten, dass die übertragende Gesellschaft über Grundstücke verfügt.

Die von der Berufungswerberin beim Finanzamt eingereichten Abgabenerklärungen gemäß [§ 10 Grunderwerbsteuergesetz 1987](#) (GrEStG 1987) führten ein unbebautes Grundstück mit einem Einheitswert von 21.800,00 € (EW-AZ 1) und ein Geschäftsgrundstück mit einem Einheitswert von 2.047.900,00 € (EW-AZ 2) an.

Laut AIS-Abfrage des Finanzamtes befanden sich noch zwei weitere Liegenschaften im Eigentum der übertragenden Gesellschaft und beträgt der Gesamt-Einheitswert sämtlicher Liegenschaften 2.109.557,75 €. Das Finanzamt schrieb für diesen Rechtsvorgang mit Bescheid vom 14. April 2009 und Berichtigungsbescheid gemäß [§ 293 BAO](#) vom 30. November 2009 der übernehmenden Gesellschaft die Grunderwerbsteuer vor, ausgehend von einer Bemessungsgrundlage in der Höhe des zweifachen Einheitswertes von 4.219.115,50 €.

Gegen diesen Bescheid erhab die Berufungsverberin die Berufung mit folgender Begründung:  
*Da im Rahmen der Verschmelzung auch Grundstücke von der CD GmbH auf die AB GmbH übertragen wurden, sieht die Finanzbehörde den Tatbestand des § 6 Abs. 6 UmgrStG iVm § 7 Z 3 GrEStG 1987 verwirklicht. Aus den nachfolgend dargelegten Einwendungen, die insbesondere in Zusammenarbeit mit dem Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik an der Johannes Kepler Universität Linz unter der Leitung von Univ.-Prof. Dr. EF erarbeitet wurden, verstößt diese Besteuerung bei up-stream Verschmelzungen gegen den in Art 7 B-VG verfassungsrechtlich gewährten Gleichheitssatz.*

### I. EINWENDUNGEN

1. *Der Steuergesetzgeber hat im Rahmen der Auswahl und Konzeption des Besteuerungsgegenstandes sowie bei der Gestaltung von Steuerbemessungsgrundlagen den allgemeinen -verfassungsrechtlich gewährleisteten -Gleichheitssatz zu beachten. Steuergesetzliche Belastungsentscheidungen bedürfen hierbei einer sachlichen Rechtfertigung. Für die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes kommen als rechtfertigende Prinzipien (nur) die Leistungsfähigkeit, das Äquivalenzprinzip und die Verhaltenslenkung in Betracht. Soweit diese Prinzipien die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes rechtfertigen, sind sie auch bei der Ausgestaltung des Steuergegenstandes zu beachten. Lässt sich die Besteuerung bestimmter Sachverhalte vor dem Hintergrund der Belastungsentscheidung nicht rechtfertigen, verstößt der Steuertatbestand insoweit gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.*
2. *Steuern, die an wirtschaftliche Verkehrsvorgänge anknüpfen, werden durch jene Leistungsfähigkeit sachlich begründet, die in der Einkommensverwendung für einen erlangten Nutzen zum Ausdruck kommt. Die in der Einkommensverwendung bestehende Gegenleistung operationalisiert zugleich die Leistungsfähigkeit des Erwerbers.*
3. *Die Anknüpfung der Besteuerung an Vorgänge des Rechtsverkehrs vermag für sich eine Steuer nicht zu rechtfertigen, da ein Rechtsvorgang für sich weder eine besondere Leistungsfähigkeit vermittelt, noch Äquivalenzüberlegungen oder verhaltenslenkende Aspekte anspricht.*
4. *Belastungsgrund der GrESt ist nicht ein Vorgang des Rechtsverkehrs, sondern ein wirtschaftlicher Verkehrsvorgang, der in der Erlangung der wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit über ein Grundstück durch einen Erwerber besteht. Belastungsgrund ist der Leistungsfähigkeit indizierende Wechsel der Grundstückszuordnung zwischen Rechtssubjekten. Die GrESt findet ihre sachliche Rechtfertigung im Prinzip der Leistungsfähigkeit. Zum einen indiziert die Verwendung von Einkommen die Fähigkeit des Erwerbers, den Vermögensgegenstand zu erwerben, zum anderen stärkt der Erwerb die Leistungsfähigkeit des Erwerbers aufgrund der besonderen Eigenschaften des Vermögensgegenstandes.*
5. *Die Steuertatbestände des GrEStG sind nur dann verfassungsrechtlich begründet, wenn die*

---

Besteuerung von dem Hintergrund des Belastungsgrundes der GrESt sachlich gerechtfertigt ist. Bei der in [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) gewählten Anknüpfung an zivilrechtliche Rechtsvorgänge handelt es sich um bloße Gesetzestechnik, welche (nur) dann zu sachgerechten Besteuerungsergebnissen führt, wenn dem zivilrechtlichen Rechtsvorgang ein Leistungsfähigkeit indizierender Erwerbsvorgang zugrunde liegt. Soweit der Rechtsvorgang keine Leistungsfähigkeit des Erwerbers indiziert, ist die Besteuerung sachlich nicht begründet. Vielmehr ist der gesetzlich an Rechtsvorgänge anknüpfende Tatbestand in solchen Fällen unter Beachtung des Belastungsgrundes teleologisch auf wirtschaftliche Transaktionen zu reduzieren, die Leistungsfähigkeit indizieren.

6. Wird eine Tochtergesellschaft, an der die Muttergesellschaft wirtschaftlich 100 % der Anteile hält, auf die Muttergesellschaft durch Aufnahme verschmolzen und werden im Zuge der Verschmelzung Grundstücke von der Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft übertragen, indiziert die Grundstückstransaktion keine Leistungsfähigkeit der erwerbenden Muttergesellschaft, da die Muttergesellschaft für den Erwerb weder Einkommen verwendet noch in ihrer Leistungsfähigkeit durch den Erwerb gestärkt wird, da sie bereits vor Verschmelzung kraft Ihrer Beteiligung wirtschaftlich über das Grundstück der Tochtergesellschaft verfügen konnte. Die Erhebung der GrESt auf verschmelzungsbedingte Grundstücksübertragungen ist daher gemessen am Belastungsgrund der GrESt unsachlich.

7. Eine Besteuerung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion ist in jenen Fällen, in denen der aufnehmende Gesellschafter wirtschaftlich über 100 % der Anteile an der übertragenden Gesellschaft verfügt auch deshalb unsachlich, da sie nicht die Leistungsfähigkeit des Erwerbers, sondern die Substanz der zu verschmelzenden Gesellschaften belastet.

8. Die Belastung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion lässt sich auch nicht mit dem Sonderumsatzsteuercharakter der GrESt rechtfertigen. Der Vermögensübergang anlässlich einer Verschmelzung führt aus umsatzsteuerlicher Sicht nämlich zu keinem Leistungsaustausch. Mangels einer die Leistungsfähigkeit indizierenden Einkommensverwendung sind diese Vorgänge nicht steuerbar. Da bereits umsatzsteuerlich ein Belastungsgrund fehlt, kann die GrESt auf verschmelzungsbedingte Grundstückstransaktionen sachlich nicht mit Hinweis auf den Sonderumsatzsteuercharakter begründet werden. Der Charakter der GrESt als Sonderumsatzsteuer spricht vielmehr gegen eine Grunderwerbsteuerpflicht verschmelzungsbedingter Grundstückstransaktionen.

9. Die grunderwerbsteuerliche Belastung einer dem UmgrStG unterliegenden Verschmelzung ist insofern sachlich nicht gerechtfertigt, als der Gesetzeszweck des UmgrStG gerade in einer signifikanten steuerlichen Entlastung einer aus wirtschaftlichen bzw. organisatorischen Gründen erforderlichen Umstrukturierung liegt und dieser Zweck durch

§ 6 Abs. 6 GrEStG 1987 verfehlt wird. Geht man nämlich davon aus, dass verschmelzungsbedingte Grundstückstransaktionen mangels einer feststellbaren Gegenleistung außerhalb des UmgrStG mit dem dreifachen Einheitswert zu besteuern sind, erweist sich die in § 6 Abs. 6 UmgrStG vorgesehene "Begünstigung" der Besteuerung mit dem doppelten Einheitswert als ungeeignet, die mit dem UmgrStG verfolgte Zielsetzung, betriebswirtschaftlich sinnvolle Umgründungen zu entlasten, zu verwirklichen. Vielmehr stellt die GrESt-Belastung eine mit den Zielen des UmgrStG nicht vereinbare „Umgründungsbremse“ dar.

10. Die Grunderwerbsteuerpflicht bei der Verschmelzung einer grundstückshaltenden Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft (up-stream) führt auch insofern zu unsachlichen Differenzierungen, als eine Verschmelzung der Muttergesellschaft auf ihre grundstückshaltende Tochtergesellschaft (down-stream) keine Steuerbelastung auslöst. Da beide Verschmelzungstypen zum selben wirtschaftlichen Ergebnis führen (zwei Rechtsträger sollen zu einem einheitlichen Rechtsträger verschmolzen werden), liegt in der unterschiedlichen Steuerbelastung eine verfassungsrechtlich unzulässige Differenzierung.

11. Die Belastung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion kann auch nicht mit zivilrechtlichen Unterschieden zu Rechtsvorgängen begründet werden, die schon nach heute hA nicht belastet werden. Der zivilrechtliche Unterschied zur nicht belasteten formwechselnden Umwandlung vermag die Belastung verschmelzungsbedingter Transaktionen nicht zu rechtfertigen. Vielmehr sind unterschiedliche zivilrechtliche Rechtsvorgänge gleich zu behandeln, wenn sie im Hinblick auf die Belastungskonzeption der Abgabe als vergleichbar zu beurteilen sind. Da weder die formwechselnde Umwandlung noch die Verschmelzung durch Aufnahme eine Leistungsfähigkeit des Erwerbers indizieren, sind beide Rechtsvorgänge ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Unterschiede von einer Belastung freizustellen.

12. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 ist in verfassungskonformer Interpretation derart auszulegen, dass ein Rechtsvorgang, bei dem anlässlich einer Verschmelzung von einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft Grundstücke übertragen werden, dann keine GrESt-Pflicht besteht, wenn die Muttergesellschaft wirtschaftlich über 100 % der Anteile an der Tochtergesellschaft verfügt. In solchen Fällen führt eine Belastung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion zu einer unsachlichen Besteuerung, da die Muttergesellschaft für den Erwerb weder Einkommen verwendet noch durch den Erwerb in ihrer Leistungsfähigkeit gestärkt wird. Die Belastung lässt sich weder mit dem Charakter der GrESt als Sonderumsatzsteuer noch mit zivilrechtlichen Besonderheiten der Verschmelzung rechtfertigen.

## II. BEGRÜNDUNG DER EINWENDUNGEN

### A. Zur sachlichen Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer

#### 1, Grundsätzliches zur Anwendung des Gleichheitssatzes

Bei der Normierung von Steuergesetzen hat der Gesetzgeber den allgemeinen - verfassungsrechtlich gewährleisteten - Gleichheitssatz ([Art 7 B-VG](#)) zu beachten. Dieser Grundsatz verbietet nach ständiger Rechtsprechung des VfGH, wesentlich Ungleiches ohne sachliche Rechtfertigung gleich zu behandeln, aber auch, wesentlich Gleicher ohne sachliche Rechtfertigung ungleich zu behandeln (VfGH 28.9.2002, [B 171/02](#)).

Der Gleichheitssatz ist zunächst für die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes zu beachten.

Nach der jüngeren Rechtsprechung des VfGH besteht für die Schaffung von Steuertatbeständen die Notwendigkeit einer sachlichen Rechtfertigung (Ruppe, Verfassungsrechtliche Vorgaben für Umweltabgaben in Bernat/Böhler/Weilinger, FS Krejci, 2079). In einer Reihe von Erkenntnissen geht der VfGH insgesamt davon aus, dass die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes auf deren sachliche Rechtfertigung zu prüfen ist (so zB VfGH 15.3.1984, [G 79/83](#) ua; 14.3.1986, B 371/85; 12.12.1993, G 48/93; ferner Fellner, RdW 2006, 793; Achatz, ÖStZ 2002, 534). Ein bestehender Finanzbedarf allein kann die Einführung einer Steuer noch nicht rechtfertigen (Achatz, ÖStZ 2002, 534).

Von der Frage der sachlichen Rechtfertigung des Steuergegenstandes ist die Frage zu unterscheiden, ob einzelne gesetzliche Regelungen einer an sich sachlich gerechtfertigten Steuer dem Gleichheitssatz entsprechen. So kann sich die Frage stellen, ob Regelungen sachlich gerechtfertigt sind, die bestimmte Sachverhalte von der Besteuerung ausnehmen, obgleich diese mit Sachverhalten vergleichbar sind, für die Steuerpflicht besteht (vgl. dazu etwa für die GrEST VfSlg 11.190). Hier geht es nicht so sehr um die sachliche Rechtfertigung der Abgabe an sich, sondern um die Frage, ob der Steuertatbestand selbst dem Gleichheitssatz entsprechend ausgestaltet ist. Die gleiche Frage stellt sich, wenn der Steuertatbestand einzelne Sachverhalte erfasst, die keine Vergleichbarkeit mit jenen aufweisen, auf deren Besteuerung ein sachlich begründbarer Steuergegenstand abzielt.

Auch wenn die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung der Belastungsentscheidung (der Auswahl einer Abgabe) auf der einen Seite und der Ausgestaltung des Steuergegenstandes auf unterschiedlichen Ebenen liegen, bestehen zwischen diesen Fragen Wechselbeziehungen. Insbesondere können aus der Begründung der sachlichen Rechtfertigung der Belastungsentscheidung auch Erkenntnisse für die Frage abgeleitet werden, ob die den Steuergegenstand einschränkenden oder erweiternden Tatbestandsmerkmale dem Gleichheitssatz entsprechen. Die Belastungsentscheidung des Gesetzgebers und ihre sachliche Rechtfertigung sind nämlich ein wesentlicher Maßstab für die Beurteilung der Frage, ob der Steuertatbestand selbst derart ausgestaltet ist, dass er den Anforderungen des

*Gleichheitssatzes Rechnung trägt (Achatz, ÖStZ 2002, 354). Erfasst ein Gesetz Sachverhalte, deren Besteuerung vor dem Hintergrund der die Abgabe rechtfertigenden Belastungsentscheidung nicht sachlich begründet werden kann, verstößt daher die Besteuerung dieser Sachverhalte gegen den Gleichheitssatz.*

*2. Die für die Auswahl und Ausgestaltung von Abgaben relevanten Rechtfertigungsgründe: Ruppe leitet aus der Judikatur des VfGH (nur) drei Gründe zur Rechtfertigung der steuerpolitischen Belastungsentscheidung ab: die Leistungsfähigkeit, die Äquivalenz und die Verhaltenslenkung, Die Steuerbelastung muss somit mit der besonderen Leistungsfähigkeit einer Personengruppe oder bestimmter Steuergegenstände begründet werden oder aber mit der Überlegung, dass ein Vorgang oder Verhalten der Allgemeinheit besondere Kosten verursacht (Kostenäquivalenz) bzw. jemandem aus öffentlichen Einrichtungen oder Veranstaltungen ein besonderer Nutzen zukommt (Nutzenäquivalenz) oder schließlich mit dem Argument, dass bestimmte Verhaltensweisen oder Zustände im öffentlichen Interesse verhindert oder gefördert werden sollen (Ruppe, aaO, 2079), Im Einzelnen kann auch eine Kombination dieser Gründe eine Abgabe rechtfertigen,*

### *2.1. Leistungsfähigkeitsprinzip*

*Die Leistungsfähigkeit ist ein zentraler Rechtfertigungsgrund für die Auswahl von Besteuerungsgegenständen (Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 4 Rz 83), Das Prinzip der Leistungsfähigkeit bestimmt, dass die Steuerlasten auf die Steuerpflichtigen im Verhältnis der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und dadurch möglichst gerecht verteilt werden (vgl. Beiser, ÖStZ 2000, 413; Tipke, BB 1973, 157).*

*Eine nähere Konkretisierung des Leistungsfähigkeitsprinzips erfolgt durch die Auswahl des Besteuerungsgegenstandes und die Gestaltung der Steuerbemessungsgrundlagen. Der Inhalt einer gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit hängt nämlich davon ab, welchen wirtschaftlichen Vorgängen und Zuständen steuerlich belastbare wirtschaftliche Leistungsfähigkeit zugeordnet wird (Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 4 Rz 92).*

*Der Rechtfertigungsgrund der Leistungsfähigkeit wird im Wesentlichen durch eine umfassende Einkommensbesteuerung und eine allgemeine Belastung der Einkommensverwendung für Konsumzwecke (Umsatzbesteuerung) operationalisiert. Diese Steuern erfassen die Leistungsfähigkeit aus jeweils unterschiedlichen Perspektiven (erworbenes versus konsumiertes Einkommen) und ergänzen einander, indem sie wechselseitig jeweils teleologische Lücken der anderen Steuer auffüllen und - soweit Einkommen beiden Steuern unterliegt - eine effiziente, weitgehend steuerwiderstandsfreie Einhebung eines zentralen Teils des Steueraufkommens ermöglichen (Achatz, ÖStZ 2002, 534).*

*Steuern, die an wirtschaftliche Verkehrsvorgänge anknüpfen, lassen sich durch jene Leistungsfähigkeit rechtfertigen, die in der Einkommensverwendung für einen erlangten*

*Nutzen zum Ausdruck kommt. Die in der Einkommensverwendung bestehende Gegenleistung operationalisiert zugleich die Leistungsfähigkeit des Erwerbers, In der Gegenleistung zeigt sich nämlich, in welchem Ausmaß die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers besteht. Je stärker dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit ist, umso mehr kann als Gegenleistung entrichtet werden. Das Maß der Leistungsfähigkeit steht bei verkehrsvorgangsbezogenen Steuern somit in einer notwendigen Relation zur Gegenleistung (Fischer, DB 1996, 2047). Die Besteuerung des Vermögensbestandes ist hingegen nicht ohne weiteres geeignet, das Leistungsfähigkeitsprinzip sachgerecht zu konkretisieren. Die Annahme einer "eigenen" auf das Vermögen bezogenen Leistungsfähigkeit beruht auf einer Gerechtigkeitsvorstellung, die das Sparen und Investieren von Einkommen stärker belasten will als den gegenwärtigen Konsum von Einkommen. Einer solchen Belastung des Vermögens sind vor dem Hintergrund des Leistungsfähigkeitsprinzips Grenzen gesetzt, da investierte Einkommen durch die Steuern auf das Einkommen ohnehin intertemporal höher belastet werden als sofort konsumierte Einkommen (Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 4 Rz 106),*

## 2.2. Äquivalenzprinzip

*Als weiterer Rechtfertigungsgrund kommt das Äquivalenzprinzip in Betracht, Nach dem Äquivalenzprinzip soll die eingehobene Steuer einen Sondernutzen aus öffentlichen Einrichtungen und Gütern abgelten oder besondere Kosten der Allgemeinheit abdecken (vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 4 Rz 88). Eine Steuerbelastung kann somit mit dem Äquivalenzprinzip gerechtfertigt werden, wenn damit ein Ausgleich eines besonderen bzw. individuellen Nutzens bezweckt wird, Regelmäßig werden mit dem Äquivalenzprinzip etwa die Gebühren für die Nutzung der öffentlichen Verwaltung gerechtfertigt (vgl. Wala/Knoll, ÖStZ 2001, 139),*

*Ferner kann auch die Grundsteuer mit äquivalenztheoretischen Überlegungen gerechtfertigt werden, Danach soll die Grundsteuer über Gebühren und Beiträge hinaus Aufwendungen der Gemeinde für Infrastrukturleistungen (zB Straßen, Grünanlagen und andere öffentliche Einrichtungen) kompensieren, die vor allem durch die Nutzung des Grundbesitzes ausgelöst werden (Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 13 Rz 202). Dass das Äquivalenzprinzip nicht nur für Gebühren für die Nutzung der öffentlichen Verwaltung gilt, zeigt auch ein jüngeres Erkenntnis des VfGH, in dem die Erhebung von Fremdenverkehrsabgaben bzw. -beiträgen von Mobilfunkbetreibern damit sachlich begründet wurde, dass dem Unternehmer zumindest mittelbar durch die Hebung des Fremdenverkehrs innerhalb eines Gebietes wirtschaftliche Vorteile erwachsen (VfGH 1.3.2008, 81458/07 ua).*

*Das Äquivalenzprinzip gilt jedoch nicht für die Rechtfertigung der Einkommens-, Körperschafts- und Umsatzsteuer, weil diese Steuern nicht auf bestimmte Nutznießergruppen bezogen sind (Tipke/Lang, Steuerrecht<sup>18</sup>, § 4 Rz 88), Für diese Steuern ist vielmehr das Leistungsfähigkeits-*

---

*prinzip anzuwenden.*

### 2.3. Prinzip der Verhaltenslenkung

Schließlich können Abgaben ihre Rechtfertigung in verhaltenslenkenden Zwecken finden. Der Abgabencharakter erfordert, dass das primäre Ziel in der Einnahmenbeschaffung besteht, zu der der Lenkungseffekt ergänzend hinzutritt (VfSlg 9750/1983 zur Wiener Wohnungsabgabe). Der Gesetzgeber will somit mit lenkungsspezifischen Abgaben bestimmte gesellschaftspolitische Ziele verwirklichen. Die Lenkungseffekte können ua auf die Erreichung wirtschafts-, sozial-, kultur- oder gesundheitspolitischer Ziele abstellen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II, Rz 341). Der Gesetzgeber verpflichtet den Steuerschuldner dabei nicht zu einem bestimmten Verhalten. Der Normadressat kann vielmehr weiterhin frei disponieren, verbindet aber ein bestimmtes Verhalten mit finanziellen Folgen.

Der Lenkungseffekt kann entweder in der Förderung oder Verhinderung eines bestimmten - im öffentlichen Interesse liegenden -Verhaltens liegen. Zur Förderung eines bestimmten Verhaltens eignen sich steuerliche Begünstigungen. Damit können beispielsweise Neugründungen von Unternehmen, Investitionen oder auch Umstrukturierungen forciert werden, wobei das öffentliche Interesse in der Stärkung des Wirtschaftsstandortes liegen kann. Zur Verhinderung eines bestimmten Verhaltens kommen demgegenüber höhere Steuerbelastungen des unerwünschten Verhaltens in Betracht. So werden etwa im Rahmen der Normverbrauchsabgabe verbrauchsarme Fahrzeuge steuerlich begünstigt, womit der Kauf von Kraftfahrzeugen mit höherem Kraftstoffverbrauch mit einer höheren Steuerbelastung belegt Ist. Das öffentliche Interesse liegt dabei In der Reduktion der Schadstoffimmission und somit im ökologischen und gesundheitlichen Bereich,

### 3. Die Rechtfertigung der Grunderwerbsteuer

#### 3.1. Keine Rechtfertigung als Rechtsverkehrsteuer

Im Rahmen der GrESt werden Grundstücksumsätze besteuert, wobei an den von den Beteiligten gewählten Rechtsvorgang angeknüpft wird (Fellner, GrEStG, § 1 Rz 34). Nach herrschender Auffassung wird sie daher auch als Rechtsverkehrsteuer qualifiziert (vgl. Weber, DB 1989, 71; Fischer In Borutta, GrEStG, Vorb Rz 101; Seeger/Leonard in Wassermeyer, FS Widmann, 539 [544 f]). Allein die Tatsache, dass die Besteuerung an einen Rechtsvorgang anknüpft, vermag die Steuer nicht zu rechtfertigen. Die Beteiligung an einem Akt des Rechtsverkehrs lässt nämlich weder auf die Leistungsfähigkeit schließen (vgl. Tlpke, Steuerrechtsordnung II<sup>2</sup>, 1011 ff (1034)), noch vermögen Äquivalenzüberlegungen oder verhaltenslenkende Aspekte eine Besteuerung des Rechtsverkehrs zu begründen. Der Blick auf den Belastungsgrund der GrESt wird vielmehr durch die Anknüpfung an den Rechtsverkehr zunächst verstellt.

### 3.2. Die Leistungsfähigkeit als Rechtfertigungsgrund

Die GrESt lässt sich dann rechtfertigen, wenn man den von ihr erfassten wirtschaftlichen Verkehrsvorgang in den Mittelpunkt der Betrachtung stellt. Im Erwerb eines Grundstücks drückt sich grundsätzlich eine besondere steuerliche Leistungsfähigkeit des Erwerbers aus (Fischer in Borutta, GrEStG<sup>15</sup>, Verb Rz 110), Es ist nämlich anzunehmen, dass ein Rechtsträger, welcher wirtschaftlich in der Lage ist, ein Grundstück zu erwerben, auch einer höheren Steuerbelastung unterworfen werden kann (Tipke, Steuerrechtsordnung 11, 1017 ff),

Die Grunderwerbsteuer findet somit ihre sachliche Rechtfertigung im Prinzip der Leistungsfähigkeit. Ausdruck der Leistungsfähigkeit ist die Verwendung von (erzieltem oder gespartem) Einkommen für den Erwerb eines Grundstücks. Die Leistungsfähigkeit wird hierbei in zweifacher Weise angesprochen: Zum Ersten indiziert die Verwendung von Einkommen durch den Erwerber dessen Fähigkeit, den betreffenden Vermögensgegenstand am Markt zu erwerben. Zum Zweiten ist in Anbetracht der Eigenschaften des konkreten Vermögensgegenstandes festzuhalten, dass der Erwerb selbst zu einer Stärkung der Leistungsfähigkeit auf Ebene des Erwerbers führt. Diese wird durch die besonderen Charakteristika des Vermögens, die ua in der Geldwertstabilität und damit auch in der Vermögenssicherung liegen, bedingt.

Bei der in § 1 Abs. 1 GrEStG gewählten Anknüpfung an einen Rechtsvorgang handelt es sich somit um die bloße Gesetzestechnik (Tipke, BB 1973, 157). Belastungsgrund ist nicht der Rechtsverkehr, sondern die Erlangung der wirtschaftlichen Verwertungsmöglichkeit über einen besonders nutzbringenden Vermögensgegenstand, nämlich ein Grundstück. Dieser Vorgang ist nicht nur Ausdruck einer besonderen Leistungsfähigkeit des Erwerbers, sondern führt ange- sichts der besonderen Charakteristik des Vermögensgegenstandes überdies typischerweise zu einer besonderen Stärkung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers (Beuthien, BB 2007, 136). Als Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer ist somit der Wechsel der Grundstückszuordnung zwischen Rechtssubjekten anzusehen, soferne dieser eine Stärkung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers bewirkt.

Für die in der Leistungsfähigkeit wurzelnde Begründung der Steuer spricht ferner, dass die Grunderwerbsteuer als Sonderumsatzsteuer für Grundstücksumsätze betrachtet werden kann (vgl. Schaumburg in FS Reiß 35 f), zumal die im UStG in § 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG vorgesehene Steuerbefreiung für Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, eine Doppelbelastung durch Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer vermeiden soll. Ebenso wie die Umsatzsteuer findet somit die Grunderwerbsteuer ihre sachliche Rechtfertigung in der Einkommensverwendung für den Bezug einer Leistung (vgl. Ruppe, UStG3, Einf Tz 31 ff). Die Besteuerung des unentgeltlichen Liegenschaftserwerbs (§ 3 Z 2 GrEStG) findet ihre Be- gründung ebenfalls im Prinzip der Leistungsfähigkeit, da der Erwerb eines Grundstücks auch dann eine erhöhte Leistungsfähigkeit indiziert, wenn für dieses keine spezifische

Gegenleistung aufzuwenden ist. Aus der Sicht des Gleichheitssatzes und des den Gleichheitssatz operationalisierenden Leistungsfähigkeitsprinzips wäre es vielmehr unsachlich, würde die im Erwerb eines Grundstücks zum Ausdruck kommende Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers nur dann belastet, wenn für den Erwerb ein besonderes Entgelt aufgewendet wird.

Keine Bedeutung für die Rechtfertigung der GrESt hat demgegenüber das Äquivalenzprinzip: Die Besteuerung erfolgt nicht zwecks Abgeltung eines besonderen aus einer öffentlichen Einrichtung erlangten Nutzens. Die Grunderwerbsteuer ist auch keine Gebühr für die aus Anlass der Transaktion in Anspruch genommenen Leistungen der Gerichte. Die Bemessung nach der Einkommensverwendung indiziert vielmehr Leistungsfähigkeit.

Die Belastung des Grunderwerbs dient auch nicht einer besonderen Verhaltenslenkung: Die Einhebung einer Grunderwerbsteuer vermag weder die Übertragung von Liegenschaften zu begünstigen, noch vermag eine solche Steuer in Ansehung der Höhe des Steuersatzes einem - möglicherweise volkswirtschaftlich unerwünschten - ausufernden Grundstückshandel entgegen zu wirken. Angesichts der Anknüpfung der Steuer an die Gegenleistung und unter Berücksichtigung der Höhe des Steuersatzes ist vielmehr davon auszugehen, dass die Steuer regelmäßig auf den Käufer abwälzbar erscheint und damit typischerweise im Hinblick auf den angestrebten Transaktionserfolg neutral ist.

### 3.3. Die Umsetzung der Rechtfertigungsgründe im GrEStG

Die Besteuerung wirtschaftlicher Verkehrsvorgänge, deren Inhalt in der Übertragung von Grundstücken besteht, kann aus verfassungsrechtlicher Sicht mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip sachlich gerechtfertigt werden (vgl. oben 3.2.). Im Folgenden ist zu untersuchen, auf welche Weise dieses Prinzip bei der Festlegung des Steuergegenstandes umgesetzt wurde. § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 knüpft für die Steuerbarkeit grundsätzlich an folgende grundstücksbezogene Rechtsvorgänge an:

ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, (Z 1)

der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, (Z 2)

ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet, (Z 3)

ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht dabei ein Anbot zum Abschluss eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann, (Z 4)

der Erwerb eines der in Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet (Z 5).

Ferner werden in [§ 1 Abs. 2 GrEStG 1987](#) jene Vorgänge der Grunderwerbsteuerpflicht unterworfen, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten. Damit wird der wirtschaftliche Verkehrsvorgang, dessen Inhalt In der Übertragung der Verwertungsbefugnis an einem Grundstück besteht, den zivilrechtlichen Rechtsvorgängen gleichgestellt (Fellner, GrEStG, § 1 Rz 10). [§ 1 Abs. 2 GrEStG 1987](#) ist somit nicht subsidiär anzuwenden, sondern tritt eigenständig neben den Grundtatbestand des [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) hinzu.

Weiters ist nach [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) auch die Vereinigung bzw. Übertragung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen iSd [§ 2 Abs. 2 UStG 1994](#) (herrschende und abhängige Unternehmen) von der Grunderwerbsteuer erfasst. Damit soll verhindert werden, dass durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge schrittweise und letztlich zur Gänze bewirkt wird, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird, ohne dass eine Übertragung des Grundstücks selbst erfolgt (Dorazil/Takacs, GrEStG, § 1 E 8.13).

Die Besteuerung der Übertragung von Grundstücken steht nach der hier vertretenen Auffassung (vgl. oben 3.2.) nur dann im Einklang mit dem verfassungsrechtlichen Rechtfertigungsgrund der Leistungsfähigkeit, wenn die Grundstückstransaktion eine besondere Leistungsfähigkeit des Erwerbers indiziert oder diese stärkt. Diese Bedingung wird durch die wirtschaftlich geprägten Tatbestände des [§ 1 Abs. 2 und 3 GrEStG 1987](#) regelmäßig erfüllt. § 1 Abs. 2 erfasst die Erlangung der Verwertungsbefugnis selbst und kleidet damit den Belastungsgrund der GrESt in einen Steuertatbestand. Auch der Tatbestand des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) (Anteilsvereinigung) folgt diesem Belastungsgrund: Werden gem. [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) alle Anteile in einer Hand vereinigt, tritt für den Gesellschafter bereits mit Vereinigung der Anteile eine entsprechende Stärkung der Leistungsfähigkeit ein. Da der Gesellschafter über sämtliche Gesellschaftsrechte an der Gesellschaft verfügt, ist ihm wirtschaftlich betrachtet die Verwertungsbefugnis des Grundstücks und die mit diesem Grundstück verbundene Leistungsfähigkeit ungeachtet des fehlenden zivilrechtlichen Eigentums zuzurechnen. [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#) erweist sich damit als ein vor dem Hintergrund des Belastungsgrundes der Grunderwerbsteuer sachlich gerechtfertigter Besteuerungstatbestand.

Die Besteuerung von Rechtsvorgängen iSd § 1 Abs. 1 entspricht dem Belastungsgrund hingegen nicht in jedem Fall, sondern nur dann, wenn der Rechtsvorgang zu einer Stärkung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers führt. Soweit ein Rechtsvorgang zu keiner Stärkung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers führt, steht die Besteuerung im Widerspruch zum Belastungsgrund der GrESt. Eine Besteuerung verletzt in solchen Fällen das Sachlichkeitsgebot, da

ein Rechtsvorgang für sich eine steuerliche Belastung nicht zu rechtfertigen vermag, wenn dieser weder eine Leistungsfähigkeit vermittelt, noch Äquivalenzüberlegungen oder verhaltenslenkende Aspekte anspricht (vgl. oben 3.1.) Um eine unsachliche Belastung zu vermeiden, sind die gesetzlichen an Rechtsvorgänge anknüpfenden Tatbestände des GrEStG in verfassungskonformer Interpretation teleologisch unter Beachtung des Belastungsgrundes der Grunderwerbsteuer auszulegen. Soweit der gesetzliche Tatbestand nach seinem Wortlaut die Erfassung von Sachverhalten anordnet, die keine Stärkung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers indizieren, sind die Tatbestände somit entsprechend teleologisch zu reduzieren. Dementsprechend wird auch die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine vergleichbare Rechtsform (zB AG in GmbH oder umgekehrt) ungeachtet des formal stattfindenden Rechtsträgerwechsels zutreffend nicht der Grunderwerbsteuer unterworfen (Dorazil/Takacs, GrEStG<sup>4</sup>, § 4 Anm 4.6).

#### B. Zur sachlichen Rechtfertigung der verschmelzungsbedingten Grunderwerbsteuer

##### 1. Unsachlichkeit der Besteuerung nach der Belastungskonzeption der GrESt

Da sich die grunderwerbsteuerliche Belastung von Grundstückstransaktionen (nur) mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigen lässt (vgl. oben 3.2.), ist die verfassungsrechtliche Zulässigkeit der Grunderwerbsteuerbelastung von verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktionen ebenfalls an Hand des Leistungsfähigkeitsprinzips zu untersuchen.

Bei der Verschmelzung einer grundstückshaltenden Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft geht das Vermögen auf die aufnehmende Muttergesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge über. Nach herrschender Auffassung verwirklicht die Verschmelzung einen Erwerbsvorgang gern § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 (vgl. Dorazil/Takacs, GrEStG<sup>4</sup>, § 1 Anm 10.32; Helbich/Wiesner/Bruckner, UmgrStG, § 6 Rz 67).

Nach der hier vertretenen Auffassung ist die Besteuerung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion nicht schon deshalb gerechtfertigt, weil ein Vorgang des Rechtsverkehrs vorliegt (vgl. oben 3.1.). Die Belastung ist nur dann sachlich begründet, wenn die Transaktion eine besondere Leistungsfähigkeit der Muttergesellschaft indiziert. Dies ist dann der Fall, wenn die Muttergesellschaft anlässlich der Verschmelzung Einkommen für die Erlangung des Grundstücks verwendet oder die Erlangung der Verfügungsmöglichkeit zu einer besonderen Stärkung der Leistungsfähigkeit führt.

In diesem Zusammenhang ist zunächst davon auszugehen, dass Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften durch Aufnahme nach herrschender Auffassung ohne Gegenleistung erfolgen (Tipke, DB 1968 Beilage 17, 5ff; Lang, ÖStZ 1988, 214 mwN): Da die Tochtergesellschaft untergeht, erlischt auch die von der Muttergesellschaft gehaltene Beteiligung, womit das übergehende Vermögen der Tochtergesellschaft an die Stelle der Beteiligung tritt. Es liegt somit ein Rechtsvorgang vor, bei dem es an einer Leistungsfähigkeit

---

indizierenden Gegenleistung fehlt.

Zu prüfen bleibt, ob durch die Transaktion grundstücksbezogen eine wirtschaftliche Stärkung der Leistungsfähigkeit der Muttergesellschaft eintritt. Eine solche Stärkung tritt uE bei Verschmelzungen von Tochtergesellschaften dann nicht ein, wenn die Muttergesellschaft wirtschaftlich bereits zu 100 % an der Tochter beteiligt ist. In solchen Fällen hat die Muttergesellschaft auf Grund ihrer Gesellschafterrechte nämlich bereits vor der Verschmelzung eine umfassende und ausschließliche Verwertungsbefugnis hinsichtlich der Grundstücke der Tochtergesellschaft. Dies ergibt sich uE aus dem Zweck des [§ 1 Abs. 3 GrEStG 1987](#), der bereits die Anteilsvereinigung zum Steuertatbestand erhebt. Hält die aufnehmende Gesellschaft bereits 100 % an der Tochtergesellschaft und konnte sie damit über das Vermögen der Tochter bereits verfügen, wird mit der Verschmelzung keine Leistungsfähigkeit der aufnehmenden Muttergesellschaft bewirkt, welche eine Steuerbelastung rechtfertigen könnte. Insgesamt kann die Besteuerung des bloßen Rechtsträgerwechsels im Zuge einer Verschmelzung durch Aufnahme somit nicht auf das Leistungsfähigkeitsprinzip gestützt werden. Auch wenn der Vorgang formal unter [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) fällt, ist der Tatbestand teleologisch zu reduzieren, wenn die aufnehmende Gesellschaft wirtschaftlich 100% der Anteile an der übertragenden Gesellschaft hält (vgl. oben). Die Grunderwerbsteuerbelastung der verschmelzungsbedingten Grundstücksübertragung von einer Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft, die wirtschaftlich 100% der Anteile an der Tochtergesellschaft hält, verletzt demgegenüber den Gleichheitssatz, da nach dem Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer die Besteuerung von Transaktionen nur dann sachlich gerechtfertigt ist, wenn die Transaktion zu einer grundstücksbezogenen Steigerung der Leistungsfähigkeit des Erwerbers führt.

Schließlich Ist zu berücksichtigen, dass die Grunderwerbsteuer als Einkommensverwendungsteuer auf die Belastung des Erwerbers zielt. Wenn auch das GrEStG anders als das UStG keine normative auf Überwälzung angelegte Erhebungstechnik kennt, erfolgt die Überwälzung regelmäßig durch vertragliche Vereinbarung, wonach der Erwerber die Grunderwerbsteuer zu zahlen hat. Im Fall eines bloßen Rechtsträgerwechsels ohne Gegenleistung verbleibt dagegen die Belastung auf der Ebene des Unternehmens, dem aufgrund der Beteiligungsverhältnisse bereits die Verfügungsmöglichkeit über das Grundstück zuzuordnen war (vgl. Schaumburg in FS Reiβ, 36). Die Steuer belastet damit aber nicht die Leistungsfähigkeit des Erwerbers, sondern das Vermögen des verfügberechtigten Unternehmens. Die Steuer knüpft damit zwar formal an einen Verkehrsvorgang an, belastet aber wirtschaftlich die Substanz des verfügberechtigten Unternehmens. Eine Belastung der Substanz ist aber nach dem Belastungsgrund der GrESt nicht intendiert und vermag auch die Erhebung einer GrESt nicht zu rechtfertigen. Die Besteuerung verschmelzungsbedingter

Grundstückstransaktionen ist vielmehr unsachlich, da sie nicht die durch den Transaktionsvorgang zum Ausdruck gebrachte Leistungsfähigkeit des Erwerbers, sondern die Substanz der verschmelzenden Unternehmen belastet.

## 2. Keine Rechtfertigung aus dem Charakter als Sonderumsatzsteuer

Die Grunderwerbsteuer wird nach hA In ihrer Belastungskonzeption als mit der Umsatzsteuer vergleichbar betrachtet und deshalb auch als Sonderumsatzsteuer auf Grundstücksumsätze bezeichnet (Fischer in Borutta, GrESTG Vorb Rz 109; Beuthien, BB 2007, 133). Sowohl die Umsatzsteuer als auch die Grunderwerbsteuer belasten die Einkommensverwendung, womit beide Steuern ihre sachliche Rechtfertigung aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip ableiten. Der Steuergegenstand des UStG und des GrESTG steht hierbei im Verhältnis des Allgemeinen zum Besonderen, wobei die Grunderwerbsteuer als einphasige bloß Grundstücksumsätze belastende Sonderumsatzsteuer erscheint. Dementsprechend zielt die unechte Umsatzsteuerbefreiung des [§ 6 Abs. 1 Z 9 lit a UStG 1994](#) auf die Vermeidung einer Doppelbelastung durch Umsatzsteuer und Grunderwerbsteuer für jene Grundstücksumsätze, die unter das GrESTG fallen.

Aufgrund dieser Wechselbeziehung zwischen Grunderwerbsteuer und Umsatzsteuer könnte die GrEST-Belastung verschmelzungsbedingter Grundstückstransaktionen dann sachlich gerechtfertigt erscheinen, wenn die GrEST-Belastung an die Stelle einer ansonsten bestehenden Umsatzsteuerpflicht tritt.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht werden jedoch nach der jüngeren Rechtsprechung des EuGH gesellschaftsrechtliche Vermögenswidmungen anlässlich der Gründung oder auch während des Bestandes der Gesellschaft als nichtsteuerbare Vorgänge qualifiziert. Im Zusammenhang mit der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Zahlung einer Bareinlage hat der EuGH ausgesprochen, dass es sich hierbei um keine wirtschaftliche Tätigkeit handelt. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an einem Unternehmen stellt nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss des bloßen Innehabens des Gegenstandes ist (EuGH 26.6.2003, Rs [C-442/01](#), KapHag). Dementsprechend stellt die Aufnahme eines neuen Gesellschafters in eine Gesellschaft keinen Leistungsaustausch dar.

Aus der EuGH-Rechtsprechung zur Aufnahme von Gesellschaftern wird weiters abgeleitet, dass auch für den Fall der Auflösung und des Ausscheidens von Gesellschaftern keine Leistung gegen Entgelt vorliegt (vgl. Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 84). Die umsatzsteuerliche Qualifikation gesellschaftsrechtlicher Vorgänge als nichtsteuerbar kann sich hierbei einerseits auf zivilrechtlich gesellschaftsrechtliche Grundlagen berufen und andererseits teleologische Aspekte ins Treffen führen: Die den Gesellschaftern eingeräumten Rechte sind regelmäßig nicht Entgelt für Beitragsleistungen, sondern Ausfluss des Gesellschaftsvertrages und des

---

*zwischen ihnen bestehenden Gesellschaftsverhältnisses, Aus teleologischer Sicht ist zu beachten, dass die Einlage nicht Einkommensverwendung zur Erlangung einer konsumierbaren Leistung darstellt, sondern der Einkommenserzielung im Wege der Gesellschaft dient. Die Gewährung von Gesellschaftsrechten ist nicht eine unternehmerische Absatzleistung, sondern dient der Aufnahme einer wirtschaftlichen Tätigkeit (Ruppe, UStG<sup>3</sup>, § 1 Tz 82). Dementsprechend führt der Vermögensübergang anlässlich einer Verschmelzung somit zu keinem Leistungsaustausch, da der Anspruch auf Gewährung von Anteilsrechten aufgrund von Beschlüssen auf Gesellschaftsebene und ex lege erfolgt (Tlpke, DB 1968, DLG 17, 7; Schaumburg, UStR 1974, 269; Ruppe, UStG<sup>3</sup> § 1 Tz 95), Da die Vermögensübertragungen zu keiner Leistungsfähigkeit indizierenden Einkommensverwendung führen, sind die Vorgänge nicht steuerbar.*

Betrachtet man die Grunderwerbsteuer als Sonderumsatzsteuer auf Leistungsfähigkeit indizierende Grundstückstransaktionen, lässt sich eine GrESt-Pflicht für verschmelzungsbedingte Grundstückstransaktionen nicht begründen. Das Fehlen eines umsatzsteuerlichen Belastungsgrundes spricht gegen eine Grunderwerbsteuerpflicht verschmelzungsbedingter Grundstückstransaktionen. Die Grunderwerbsteuerpflicht lässt sich keinesfalls mit dem Charakter als Sonderumsatzsteuer rechtfertigen.

Vielmehr bedürfte es einer spezifischen sachlichen Rechtfertigung, Transaktionen, die aus umsatzsteuerlicher Sicht keinen Leistungsaustausch auslösen, der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen. Zur Rechtfertigung wäre somit ein Nachweis erforderlich, dass tatsächlich bestehende Verschiedenheiten ihrer Natur nach gerade eine solche Ungleichbehandlung im Recht der Einkommensverwendungssteuern zu tragen vermögen. Sachliche Rechtfertigungen aus sozial-, kultur- oder gesundheitspolitischen Gründen können dabei jedenfalls ausgeschlossen werden. Auch sonst sind keine Gründe ersichtlich, welche die ungünstigere Behandlung der Grundstücksübertragung im Recht der Grunderwerbsteuer im Vergleich zur Umsatzsteuer rechtfertigen könnten (Schaumburg, Umwandlung und Verschmelzung im Verkehrsteuerrecht, 82 f). Die Grunderwerbsteuer für verschmelzungsbedingte Transaktionen erscheint somit auch vor dem Hintergrund des Umsatzsteuerrechts ohne sachliche Begründung.

### 3. Unsachlichkeit der umgründungsrechtlichen Begünstigung bei verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktionen

Für die Grunderwerbsteuerpflicht von Grundstücksübertragungen, die dem UmgrStG unterliegen, normiert [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#), dass die Grunderwerbsteuer vom zweifachen Einheitswert zu berechnen ist.

Das UmgrStG soll der Wirtschaft ermöglichen, die aus wirtschaftlichen bzw. organisatorischen Gründen geplanten Umstrukturierungen ohne einschneidende steuerliche Behinderungen durchzuführen. Umstrukturierungen sollen - unabhängig von der Vermögensstruktur der beteiligten Kapitalgesellschaften - auf Grundlage von betriebswirtschaftlichen Überlegungen durchgeführt werden können, wobei die betriebswirtschaftlich optimale Umstrukturierung zum einen nicht durch steuerliche Belastungen verunmöglicht werden soll und zum anderen die Umstrukturierung nicht durch steuerliche Optimalitätsüberlegungen determiniert und beeinträchtigt werden soll.

Der Gesetzeszweck des UmgrStG liegt somit gerade nicht in der steuerlichen Belastung von Umgründungen, sondern vielmehr darin, dass steuerliche Belastungen betriebswirtschaftlich sinnvoller Strukturänderungen soweit reduziert werden, dass sie die Strukturänderung weder erschweren noch verunmöglichen (Huber, FJ 1992, 2). Soweit die Verschmelzung einer grundstückshaltenden Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft nach den Vorschriften des UmgrStG zu erheblichen GrESt-Belastungen führt und die Grunderwerbsteuerbelastung

die Durchführung der Strukturänderung erschwert, widerspricht die Besteuerung von umgründungsteuerlichen Grundstückstransaktionen der Teleologie des Umgründungssteuerrechts und erscheint eine solche schon aus diesem Grund unsachlich.

Die Regelung des [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) ist aber auch deshalb unsachlich, weil sie nicht das von ihr intendierte Ziel erreicht: Die Besteuerung mit dem zweifachen Einheitswert wird herkömmlicherweise als steuerliche Entlastungsmaßnahme verstanden (vgl. Takacs, RdW 1994, 228). Dieses Verständnis beruht auf der rechtsirrigen Annahme, dass im Fall einer Verschmelzung bzw. Liquidation einer Gesellschaft die Gegenleistung im Wert der aufgegebenen Gesellschaftsrecht besteht und daher jener Teil der Gegenleistung ermittelt werden kann, der auf das Grundstück entfällt. Wie bereits oben 3.2. ausgeführt, verbietet die Belastungskonzeption der Grunderwerbsteuer die Belastung eines Rechtsträgerwechsels, der keine Leistungsfähigkeit des Erwerbers indiziert. Aber selbst wenn die Auffassung vertreten würde, dass allein der Rechtsträgerwechsel einen zu belastenden Rechtsvorgang iSd [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) darstellt, ist zu beachten, dass diesem keine rechtsverkehrsspezifische Gegenleistung gegenüber steht. Wie für die Umsatzsteuer gilt auch für die Grunderwerbsteuer, dass der Verschmelzungsvorgang nicht auf Grundlage eines Verkehrsvorganges erfolgt, Innerhalb dessen Leistung und Gegenleistung ausgetauscht werden. Vielmehr tritt die Aufgabe der Gesellschaftsrechte aufgrund von Gesellschafterbeschlüsse *ex lege* ein. Geht man daher davon aus, dass allein der Rechtsträgerwechsel als Rechtsvorgang iSd [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) zu besteuern ist, fehlt es somit an einer Gegenleistung und wäre demnach die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert zu erheben. Die bloße Reduktion der GrESt-Belastung um ein Drittel entspricht aber nicht der Intention des Gesetzgebers: Dieser ist vielmehr rechtsirrig davon ausgegangen, dass der Vorgang im Regelfall einer weit massiveren Besteuerung unterliegt. Da die Besteuerung aber nicht an einer fiktiven (meist höheren) Gegenleistung, sondern am dreifachen Einheitswert ansetzt, erweist sich die in [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) vorgesehene Begünstigung nicht geeignet, Umgründungsvorgänge derart zu entlasten, dass die von der GrESt-Belastung ausgehende "Umgründungsbremse" entscheidend gelockert wird. § 6 Abs. 6 entspricht somit nicht den Zielsetzungen des Umgründungssteuerrechts und erweist sich damit als unsachlich.

Unsachlich ist ferner, dass die Vorschrift des [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) anders als [§ 6 Abs. 1 des GrEStG 1987](#) dem Erwerber keine Möglichkeit bietet im Einzelfall nachzuweisen, dass der gemeine Wert des Grundstücks im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Zweifache des Einheitswertes. Selbst wenn man nämlich davon ausgehen sollte, dass die Reduktion der gesetzmäßig anfallenden Grunderwerbsteuer um ein Drittel den Begünstigungszweck des Umgründungssteuerrechts ausreichend berücksichtigt, tritt eine dem Zweck zuwider laufende Belastung dann ein, wenn der zweifache Einheitswert über dem

---

*gemeinen Wert des Grundstücks liegen sollte.*

*4. Unsachliche Differenzierung zwischen Verschmelzungen up-stream und down-stream*

*Im Rahmen der Prüfung der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der Grunderwerbsteuerbelastung ist weiters zu berücksichtigen, dass die Grunderwerbsteuerpflicht je nach Verschmelzungsart zu unterschiedlichen Steuerbelastungen führen kann.*

*Da die Verschmelzung als Erwerbsvorgang iSd [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) qualifiziert wird, stellt die Verschmelzung einer grundstückshaltenden Tochtergesellschaft auf die Holdingfunktion ausübende Muttergesellschaft einen grunderwerbsteuerpflichtigen Vorgang dar. Wurde etwa aus betriebswirtschaftlichen Gründen ein Großteil der Grundstücke in der Tochtergesellschaft konzentriert und soll nun zur Vereinfachung der Konzernstruktur oder aus anderen wirtschaftlichen Überlegungen die Tochtergesellschaft auf die Muttergesellschaft verschmolzen werden (up-stream), können daraus beträchtliche Grunderwerbsteuerbelastungen resultieren. Wird hingegen die Holdingfunktion ausübende Muttergesellschaft auf die grundstückshaltende Tochtergesellschaft verschmolzen (down-stream), wird mangels Vorliegens eines Erwerbsvorganges iSd [§ 1 Abs. 1 GrEStG 1987](#) keine Grunderwerbsteuerbelastung ausgelöst.*

*Bei beiden Verschmelzungstypen bestehen insofern Unterschiede im Tatsächlichen, als je nach Art die Mutter- oder die Tochtergesellschaft weiterhin bestehen bleibt. Beide Verschmelzungen bezwecken jedoch die Vereinfachung der Konzernstruktur und führen insofern im Ergebnis zum selben wirtschaftlichen Erfolg, als zwei Rechtsträger zu einem Rechtsträger verschmolzen werden.*

*Letztlich ist aus Sicht einer Verkehrsteuer, die die durch Grundstückstransaktionen indizierte Leistungsfähigkeit belastet, kein Grund ersichtlich, welcher eine unterschiedliche Steuerbelastung der Verschmelzung zweier Rechtsträger zu einem Rechtsträger rechtfertigen würde. In der unterschiedlichen grunderwerbsteuerlichen Belastung der Verschmelzung up-stream einerseits und der Verschmelzung down-stream andererseits liegt somit eine verfassungsrechtlich unzulässige Differenzierung. Diese tritt dann nicht ein, wenn man zutreffend erkennt, dass die Verschmelzung der grundstückshaltenden Tochter auf die Muttergesellschaft keine Leistungsfähigkeit des Erwerbers indiziert. Demgemäß ist [§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987](#) teleologisch zu reduzieren, womit dieser Verschmelzungstypus dann nicht vom Tatbestand erfasst ist, wenn die Muttergesellschaft wirtschaftlich 100% der Anteile der Tochtergesellschaft hält.*

*5. Keine Rechtfertigung aus zivilrechtlichen Unterschieden zur formwechselnden Umwandlung*  
*Die Besteuerung von verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktionen kann auch nicht mit zivilrechtlichen Unterschieden zur formwechselnden Umwandlung einer Rechtfertigung zugeführt werden: So hat etwa der BFH im Urteil vom 9.4.2008, 11 R 32/06, die*

unterschiedliche GrEST-Behandlung zwischen einer formwechselnden Umwandlung und der Verschmelzung mit zivilrechtlichen Unterschieden beider Umwandlungsarten begründet. Verfassungsrechtliche Bedenken könnten zwar bestehen, wenn der Zivilgesetzgeber bei der zivilrechtlichen Ausgestaltung völlig willkürlich verfahren würde. Dafür bestünden aber keine Anhaltspunkte.

Dem ist aber entgegenzuhalten, dass der Belastungsgrund der Grunderwerbsteuer in der bei Grundstückstransaktionen zum Ausdruck kommenden Leistungsfähigkeit des Erwerbers besteht. Grundstückstransaktionen, die keine Leistungsfähigkeit Indizieren, sind vor dem Hintergrund der Belastungskonzeption der Grunderwerbsteuer nicht zu belasten (vgl. oben A.3.1. und 3.2.). Dies gilt auch dann, wenn zwischen Vorgängen, die keine Leistungsfähigkeit indizieren, zivilrechtliche Unterschiede bestehen. Für die Frage der sachlichen Rechtfertigung einer verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion ist daher nicht entscheidend, ob zivilrechtliche Unterschiede zu einer formwechselnden Umwandlung bestehen, sondern ob die verschmelzungsbedingte Grundstückstransaktion Leistungsfähigkeit indiziert. Da dies zu verneinen ist, ist eine Belastung mit Grunderwerbsteuer sachlich nicht gerechtfertigt. Allein das Bestehen eines zivilrechtlichen Unterschieds zur formwechselnden Umwandlung vermag daher nicht die Besteuerung der verschmelzungsbedingten Grundstückstransaktion zu rechtfertigen. Da dem privatrechtlichen Grundstücksrecht die Belastungskonzeption der GrEST völlig fremd ist, eignet sich das Zivilrecht nicht, Unterschiede in den Steuerbelastungen von Grundstückstransaktionen zu rechtfertigen. Eine Rechtfertigung unter Hinweis auf zivilrechtliche Differenzierungen scheidet damit jedenfalls aus (Beuthien, BB 2007, 135). Da - wie bereits oben ausgeführt - weder die formwechselnde Umwandlung noch die Verschmelzung zu einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Grundstückserwerbers führen, lassen sich die unterschiedlichen Steuerbelastungen aus steuerlicher Sicht sachlich nicht rechtfertigen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht sind somit beide Rechtsvorgänge gleich zu behandeln.

Hinzu kommt, dass die Anknüpfung der Abgabe an zivilrechtliche Vorgänge bloße Gesetzes-technik darstellt. Sie vermag keine Belastung zu rechtfertigen, wenn dem zivilrechtlichen Vorgang kein wirtschaftlicher Vorgang zugrunde liegt, der Leistungsfähigkeit indiziert. Ist aber die Anknüpfung an zivilrechtliche Vorgänge eine bloße Gesetzestehnik, sind Differenzierungen im Zivilrecht nicht geeignet, die grunderwerbsteuerliche Erfassung oder Nichterfassung von Rechtsvorgängen sachlich zu begründen.

Zur Klärung des Sachverhaltes, ob dem Erwerbsvorgang der Berufungswerberin über die Grundstücke der übertragenden Gesellschaft auf Grund der Verschmelzung auf Seiten der Berufungswerberin ein Erwerbsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 oder 2 GrESTG 1987](#) mit Vereinigung aller Anteile an der übertragenden Gesellschaft durch „Beendigung des

Treuhandverhältnisses“ mit dem Treuhänder vorausgegangen sei, forderte das Finanzamt diverse Unterlagen an.

Mit Schreiben vom 4. August gab die rechtsfreundliche Vertretung der Berufungswerberin an, dass das bis zur Verschmelzung andauernde Treuhandverhältnis vorher nicht aufgelöst worden sei und legte das Protokoll der außerordentlichen Generalversammlung der übertragenden Gesellschaft vom 25. August 2008, in der der ggst. Verschmelzungsvertrag genehmigt wurde, den Treuhand- und Abtretungsvertrag vom 8. Juli 2005 zwischen der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin und der Treuhänderin, den Anteilskauf- und Abtretungsvertrag vom 11. November 2005 zwischen der Rechtsvorgängerin der Berufungswerberin und der Berufungswerberin u.a. über die Geschäftsanteile an der übertragenden Gesellschaft VP GmbH (99%-zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum, 1% wirtschaftliches Eigentum).

Daraufhin legte das Finanzamt – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung - die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

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

Gemäß [§ 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.

Die Steuer erfasst den Erwerb von inländischen Grundstücken oder von grundstücksgleichen Rechten. Da Grundstücke nur durch Vorgänge erworben werden können, die der herrschenden Rechtsordnung entsprechen, gehören alle Vorgänge, die auf den Erwerb eines Grundstückes abzielen, zum Rechtsverkehr: nur im Rahmen desselben ist ein Wechsel im Grundstückseigentum oder in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht rechtlich überhaupt möglich. Daher zählt die Grunderwerbsteuer zu den Verkehrssteuern (vgl. VfGH 12.6.1990, B 2/90).

Ist eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln oder ist die Gegenleistung geringer als der Wert des Grundstückes, ist die Steuer im Allgemeinen gemäß [§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987](#) vom Wert des Grundstücks zu berechnen.

Nach [§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987](#) ist als Wert des Grundstücks das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Bei Umgründungsvorgängen im Sinne des Umgründungssteuergesetzes ist im UmgrStG allerdings eine besondere Berechnungsart der Grunderwerbsteuer vorgesehen. Grundsätzlich

beträgt in solchen Fällen die Bemessungsgrundlage das Zweifache des Einheitswertes des Grundstückes bzw. der Grundstücke, auf die sich der jeweilige Erwerbsvorgang bezieht (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 41 zu § 4 GrEStG).

Im Erlass des BMF vom 7. Juli 1992, 358, ist unter anderem angeführt:  
 „Das Umgründungssteuergesetz sieht für bestimmte, in diesem Gesetz angeführte Vorgänge abgabenrechtliche Sonderregelungen vor. Die grunderwerbsteuerliche Begünstigung der Heranziehung des zweifachen Einheitswertes bei Bemessung der Grunderwerbsteuer für die durch derartige Vorgänge verwirklichten Erwerbsvorgänge iSd [§ 1 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987](#) soll Umgründungsvorgänge erleichtern (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 42 zu § 4 GrEStG).

Abs. 6 des [§ 6 UmgrStG](#) (sonstige Rechtsfolgen der Verschmelzung) lautet idF BBG 2007, BGBI I 2007/24:

„Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 Erwerbsvorgänge nach [§ 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987](#) verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.“

Für alle Fälle, in denen auf Grund der Verschmelzung Erwerbsvorgänge nach [§ 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987](#) verwirklicht werden, kommt die Spezialbestimmung des [§ 6 Abs. 6 UmgrStG](#) zur Anwendung. Diese Bestimmung schafft eine Ausnahme vom sonst bei der Grunderwerbsteuer idR anzuwendenden Steuermaßstab der Gegenleistung (siehe [§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987](#), UmgrStR 2002, Rz 335).

Die Bemessungsgrundlage des zweifachen Einheitswertes gilt unabhängig davon, ob eine Verschmelzung mit einer grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (z.B. Anteilsgewährung) oder ohne eine solche erfolgt. Daran hat auch die Änderung des GrEStG durch das Budgetbegleitgesetz 2001 nichts geändert, wonach in Fällen, bei denen eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, die Steuer vom dreifachen Einheitswert bzw. niedrigeren gemeinen Wert zu berechnen ist (siehe [§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987](#) in Verbindung mit [§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987](#)). Selbst bei geringer Gegenleistung oder gänzlichem Fehlen einer Gegenleistung ist auf Grund der lex specialis immer der zweifache Einheitswert Bemessungsgrundlage (UmgrStR 2002, Rz 337), (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 44 zu § 4 GrEStG).

Besteuerungsgegenstand der Grunderwerbsteuer ist der Erwerb eines Grundstücks oder grundstücksgleichen Rechts, der auf einem tatbestandlichen Erwerbsvorgang beruht; steuerbar ist mithin der Erfolg, der auf Grund eines auf den Eigentumserwerb gerichteten Rechtsvorgangs eintritt (VwGH 29.7.2004, [2004/16/0053](#)).

---

Nach der Struktur der Grunderwerbsteuer als einer Rechtsverkehrssteuer wird der Grundstückswechsel zwischen verschiedenen Rechtsträgern besteuert (vgl. *Fellner*, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer Rz 9 zu § 1 GrEStG mit weiteren Judikaturverweisen).

Im vorliegenden Fall kam es durch die up-stream Verschmelzung der Vertragsparteien u.a. auch zum Wechsel der Grundstücke der übertragenden Gesellschaft auf die Berufungswerberin. Somit sind die Grundstücke von einem Rechtsträger auf einen anderen übergegangen und der Erwerbsvorgang ist, wie vom Finanzamt durchgeführt, zu besteuern.

Da im gegenständlichen Fall die Berufungswerberin die Meinung vertritt, dass diese Besteuerung bei up-stream Verschmelzungen gegen den in [Art. 7 B-VG](#) verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitssatz verstößt, ist lediglich festzustellen, dass die Abgabenbehörden verfassungsmäßig zustande gekommene Gesetze gemäß [Art. 18 Abs. 1 B-VG](#) bis zu deren Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof jedenfalls zu vollziehen haben. Somit steht dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz die Beurteilung, ob die Berufungswerberin durch den angefochtenen Bescheid in einem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht oder wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wurde, nicht zu. Damit erübrigt sich eine nähere Auseinandersetzung mit den geäußerten verfassungsrechtlichen Bedenken.

Auf Grund der Mitteilung der Berufungswerberin, dass das bis zur Verschmelzung andauernde Treuhandverhältnis vorher nicht aufgelöst wurde und der vorgelegten Unterlagen, geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass dem Erwerbsvorgang der Berufungswerberin über die Grundstücke der übertragenden Gesellschaft auf Grund der Verschmelzung auf Seiten der Berufungswerberin ein Erwerbsvorgang gemäß [§ 1 Abs. 3 Z 1 oder 2 GrEStG 1987](#) mit Vereinigung aller Anteile an der übertragenden Gesellschaft durch „Beendigung des Treuhandverhältnisses“ mit dem Treuhänder nicht vorausgegangen ist.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Berufung wie im Spruch zu entscheiden.

Graz, am 20. Oktober 2011