

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Diana Sammer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ABC Wirtschaftstreuhandg.m.b.H, Siebensterngasse 21, 1070 Wien, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 7. September 2012, ***1*** betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird - ersatzlos - aufgehoben.

- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Anzeige Verschmelzungsvertrag

Mit Schreiben vom 28.3.2012 an das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (in der Folge: belangte Behörde) erfolgte durch die Notare ***2*** eine Anzeige des Verschmelzungsvertrages vom 29.9.2011 betreffend Verschmelzung der ***3*** durch Aufnahme der ***4***. Es wurde dazu ausgeführt:

*„Ich weise darauf hin, dass die im Rahmen der elektronischen Abgabenerklärung als ‚Käufer‘ angegebene ***Bf1*** nicht Erwerber der Immobilie ***5***, (***6***), sondern jene juristische Person war, in deren Hand durch Eintragung des Verschmelzungsvorganges im Firmenbuch (am 17.3.2012) sämtliche Anteile an der ***3*** vereinigt wurden. Zu diesem Zeitpunkt war die ***3*** jedoch nicht mehr Eigentümerin der vorgenannten Liegenschaft, da sie diese mit Kaufvertrag vom 25.10.2011 veräußert hat und das Eigentumsrecht an der*

*Immobilie mit Eintragungsbeschluss des BG Innere Stadt Wien vom 13.12.2011, ***7***, zu Gunsten der Käuferin ***8*** grundbürgerlich einverleibt worden ist.“*

Der Verschmelzungsvertrag vom 29.9.2011 hatte (auszugsweise) folgenden Inhalt:

„1. Präambel“

- 1.1. *Es ist beabsichtigt, dass die ***4*** als übertragende Gesellschaft ihr gesamtes Vermögen durch Verschmelzung zur Aufnahme gemäß § 96 GmbHG unter Anwendung von Artikel I UmgrStG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die ***3*** als übernehmende Gesellschaft zum Verschmelzungstichtag 31.12.2010 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzehn) überträgt. Gemäß § 96 GmbHG in Verbindung mit § 224 Abs 3 AktG werden die Gesellschafter der ***4*** entsprechend dem Ausmaß ihrer Beteiligung an der ***4*** mit deren Anteilen an ***3*** abgefunden. Folglich werden diese Anteile an die ***Bf1*** als Alleingesellschafter der ***4*** ausgekehrt (Durchgangserwerb), die dadurch diese Anteile an ***3*** unmittelbar erwirbt.*

2. **Firma und Sitz der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften (§ 96 GmbHG iVm § 220 Abs 2 Z 1 AktG)**
 - 2.1. *Übertragende Gesellschaft der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ist die ***4*** mit dem Sitz in Wien. Das Stammkapital der übertragenden Gesellschaft beträgt EUR 35.000,— (Euro fünfunddreißigtausend) und ist zwischenzeitig zur Gänze geleistet.*

 - 2.2. *Alleiniger Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft ist die ***Bf1***, mit einer zwischenzeitig zur Gänze geleisteten Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 35.000,— (Euro fünfunddreißigtausend).*

 - 2.3. *Übernehmende Gesellschaft der an der Verschmelzung beteiligten Gesellschaften ist die ***3*** mit dem Sitz in Wien. Das Stammkapital der übernehmenden Gesellschaft beträgt EUR 35.000,- (Euro fünfunddreißigtausend) und ist zwischenzeitig zur Gänze geleistet.*

 - 2.4. *Die ***4*** als übertragende Gesellschaft besitzt 99% (Stammeinlage von € 34.650,00) der Geschäftsanteile an ***3***. Die ***Bf1*** besitzt (Stammeinlage von € 350) 1% der Geschäftsanteile an ***3***.*

3. **Vereinbarung über die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge (§ 96 GmbHG iVm § 220 Abs 2 Z 2 AktG)**

- 3.1. *Die ***4*** als übertragende Gesellschaft wird durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzem, mit allen Rechten und Pflichten sowie unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation der übertragenden Gesellschaft mit der ***3*** als übernehmende Gesellschaft gemäß § 96 Abs 2 GmbHG in Verbindung mit §§ 220 bis 232 AktG sowie gemäß Artikel I UmgrStG unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des UmgrStG verschmolzen. Die Übertragung findet mit steuerlicher und schuldrechtlicher Rückwirkung auf den Ablauf des 31.12.2010 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzehn) statt. Die übernehmende Gesellschaft erklärt, die Übertragung des Vermögens als Ganzes gemäß den Bestimmungen dieses Vertrags mit steuerlicher und schuldrechtlicher Rückwirkung auf den Ablauf des 31.12.2010 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzehn) anzunehmen.*
- 3.2. *Der Verschmelzung zur Aufnahme gemäß diesem Vertrag wird die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31.12.2010 (einunddreißigsten Dezember zweitausendzehn), die der Bilanz des Jahresabschlusses zu diesem Stichtag entspricht und diesem Vertrag als Anlage ./1 (eins) angeschlossen ist, zugrundegelegt.*
- 3.3. *Der 31.12.2010 (einunddreißigste Dezember zweitausendzehn) wird im Folgenden kurz als "der Verschmelzungsstichtag" bezeichnet und ist der Verschmelzungsstichtag im Sinn von § 96 GmbHG in Verbindung mit § 220 Abs 2 Z 5 AktG sowie von § 2 Abs 5 UmgrStG. Mit Ablauf des Verschmelzungsstichtags gilt die übertragende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als Ganzes unter ausdrücklichem Verzicht auf die Liquidation als auf die übernehmende Gesellschaft übergegangen.*
- 3.4. *Übertragende Gesellschaft und übernehmende Gesellschaft haben sowohl zum Verschmelzungsstichtag als auch zum Tag des Abschlusses dieses Verschmelzungsvertrages jeweils einen positiven Verkehrswert.*

4. *Umtauschverhältnis, bare Zuzahlungen und Anteilsgewähr (§ 96 GmbHG iVm § 220 Abs 2 Z 3 AktG)*

- 4.1. *Die ***Bf1*** ist alleinige Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft. Übertragende Gesellschaft (99%) und ***Bf1*** (1%) sind die alleinigen Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft.*
- 4.2. *Die übertragende Gesellschaft ist gemäß § 96 GmbHG in Verbindung mit § 224 Abs 3 AktG Gesellschafterin der übernehmenden Gesellschaft. Gemäß § 96 GmbHG in Verbindung mit § 224 Abs 3 AktG wird ***Bf1*** als Alleingesellschafter der ***4*** entsprechend dem Ausmaß ihrer Beteiligung an der ***4*** mit deren sämtlichen Anteilen an ***3*** abgefunden. Demgemäß wird der Geschäftsanteil der ***4*** an ***3***, welcher einer Stammeinlage von EUR 34.650,- (Euro vierunddreißigtausendsechshundertfünfzig) entspricht, an die ***Bf1*** als*

*Alleingesellschafter der ***4*** ausgekehrt (Durchgangserwerb), die dadurch diesen Anteil mit firmenbücherlicher Eintragung der Verschmelzung unmittelbar erwirbt, womit diese Beteiligung als Abfindung der ***Bf1*** für den verschmelzungsbedingten Untergang ihrer Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft, welche einer Stammeinlage von EUR 35.000,- (Euro fünfunddreißigtausend) entspricht, dient.*

- 4.3. *Die ***Bf1*** verzichtet gemäß § 96 GmbHG in Verbindung mit § 224 Abs 2 Z 2 AktG neben dem gemäß Punkt 4.2 ausgekehrten Geschäftsanteil auf die Gewährung weiterer (neuer) Geschäftsanteile an der übernehmenden Gesellschaft und die beteiligten Gesellschaften sehen in diesem Zusammenhang daher von folgenden Maßnahmen ab:*
- a) die Festlegung eines Umtauschverhältnisses sowie bare Zuzahlungen,*
 - b) eine Erhöhung des Stammkapitals bei der übernehmenden Gesellschaft.*

*4.4 Nach der Durchführung der Verschmelzung wird die ***Bf1*** — unter Berücksichtigung ihrer Vorbeteiligung an der übernehmenden Gesellschaft — insgesamt mit einer Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 35.000,-- (Euro fünfunddreißigtausend), sohin zu 100 % an der übernehmenden Gesellschaft beteiligt sein.*

...

9. Verschmelzung nach Artikel I UmgrStG

9.1 Die gegenständliche Verschmelzung erfolgt nach den Bestimmungen des Artikel I UmgrStG unter steuerlicher Buchwertfortführung und unter Inanspruchnahme der damit verbundenen Begünstigungen.

9.2 Die übertragende Gesellschaft ist nicht Eigentümerin von Liegenschaften oder Grundstücken (einschließlich Superädikaten und Baurechten) im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes.

*9.3 Die übernehmende Gesellschaft ist bei Abschluss dieses Vertrages grundbücherliche Alleineigentümerin der Liegenschaft ***6*** (Liegenschaftsadresse ***3*** 1 u.a.).*

9.4 Die übertragende Gesellschaft wurde am 04.01.2006 (vierten Jänner zweitausendsechs) in das Firmenbuch des Handelsgerichts Wien eingetragen. Die übertragende Gesellschaft besteht somit am Tag der Anmeldung des Verschmelzungsbeschlusses zur Eintragung in das Firmenbuch länger als 2 (zwei) Jahre. Die gegenständliche Verschmelzung ist somit gemäß § 6 Abs 5 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit.

9.5 Die Besteuerung stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes der übertragenden Gesellschaft ist bei der übernehmenden Gesellschaft nicht eingeschränkt.“

2. Grunderwerbsteuerbescheid

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 7.9.2012 wurde durch die belangte Behörde für den Rechtsvorgang „Verschmelzungsvertrag-Anteilsvereinigung vom 29.September 2011 mit ***3*** RNF ***9***“ die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs.1 Z.3 GrEStG 1987 iHv € 153.709,50 festgesetzt.

3. Berufung

Mit fristgerechter Berufung vom 14.12.2012 brachte die Beschwerdeführerin vor:

*„Mit 29. September 2011 wurde zwischen der ***4*** (***4***) und der ***3*** (***3***) ein Verschmelzungsvertrag abgeschlossen. Die ***Bf1*** GmbH war 100% Gesellschafterin der ***4*** und 1% Gesellschafterin der ***3***, die ***4*** war 99% Gesellschafterin der ***3***. Nach Eintragung der Verschmelzung wurde die ***Bf1*** 100% Gesellschafterin der ***3***. Für die Verschmelzung wurde ein Wirtschaftsprüfer zwecks Prüfung vom Firmenbuchgericht gefordert. Die Verschmelzung wurde vom Gericht im März 2012 bewilligt und am 17. März 2012 ins Firmenbuch eingetragen.“*

*Die ***3*** besaß das Grundstück ***5***. Das Grundstück wurde im Oktober 2011 verkauft. Zum Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung war das Grundstück somit nicht mehr im Eigentum der ***3***.*

*Für die Anwendung des GrEStG kommt einzig § 1 Abs 3 Zi 1 GrEStG in Frage, da zum Zeitpunkt der Anteilsvereinigung kein Grundstück zum Vermögen der ***3*** gehörte.*

*Für die Anwendung der Zi 1 ist ein Rechtsgeschäft, welches Anspruch auf die Übertragung der Gesellschaftsanteile begründet, essentiell. Der Verschmelzungsvertrag zwischen ***4*** und ***3*** (abgeschlossen ohne Beteiligung der ***Bf1***) hat keinerlei Anspruch der ***Bf1*** auf Übertragung der Anteile begründet, vielmehr hätte dieser Vertrag jederzeit ohne Angabe von Gründen vor der Bewilligung durch das Firmenbuchgericht von den beiden beteiligten Gesellschaften widerrufen werden können. Durch den Verschmelzungsvertrag selbst hat der Dritte (in diesem Fall die ***Bf1***) noch keinen Rechtsanspruch auf Übertragung der Anteile. Dieser Anspruch entsteht erst mit der Bewilligung durch das Gericht. Zu diesem Zeitpunkt (Bewilligung) war das Grundstück nicht mehr im Eigentum der ***3*** womit auch keine GrESt-Pflicht ausgelöst werden konnte.“*

4. Berufungsvorentscheidung

Am 9.1.2013 wurde mit Berufungsvorentscheidung die Berufung der Beschwerdeführerin als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde aus:

„Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegt gem. § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG der Steuer außerdem, eine 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.“

*Mit gegenständlichem Verschmelzungsvertrag werden die Anteile an der ***3*** auf die ***Bf1*** „ausgekehrt“. Der Verschmelzungsvertrag stellt somit ein Rechtsgeschäft dar, das den Anspruch auf Übertragung mehrerer Anteile an der ***3*** begründet und durch das alle Anteile an der ***3*** bei ***Bf1*** vereinigt werden.*

Der GrESt unterliegt bereits das Verpflichtungsgeschäft, und nicht erst das Erfüllungsgeschäft. Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges von einer Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld gem. § 8 Abs. 2 GrEStG mit dem Eintritt der Genehmigung.

Bei Rechtsgeschäften, bei denen der Eigentumsübergang der Genehmigung der Behörde bedarf, wird der Erwerbsvorgang bereits mit der Willensübereinstimmung verwirklicht; die Steuerschuld entsteht aber erst mit der Erteilung der Genehmigung (VwGH 19.5.1988, 87/16/0162.)

Rechtsgeschäfte, die einer behördlichen Genehmigung bedürfen, sind bis zur Erteilung der Genehmigung schwebend unwirksam. Wird die Genehmigung von der Behörde nicht erteilt, so ist die Steuerschuld nicht entstanden (VwGH 6.5.1982, 81/16/0060; 1.7.1982, 81/16/0076; 27.10.1983, 81/16/0165.) Die Steuerschuldner werden daher erst mit Erteilung der Genehmigung zur GrESt herangezogen.“

5. Vorlageantrag

Mit Anbringen vom 25.1.2013 beantragte die Beschwerdeführerin die Vorlage der Berufung vom 14.12.2012.

6. Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 8.3.2013 – eine Ausfertigung davon wurde auch der Beschwerdeführerin übermittelt - zur Entscheidung vorgelegt.

Als Streitpunkte führte die belangte Behörde die Frage an, ob im gegenständlichen Fall die Steuerschuld für die Vereinigung aller Anteile bereits mit Errichtung des Verschmelzungsvertrages (und dadurch bewirkter Anteilsvereinigung) oder erst im Zeitpunkt der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch entstanden sei.

7. Vorhalt des BFG vom 1.7.2020

Mit Beschluss vom 1.7.2020 teilte die Richterin den Verfahrensparteien mit, wie sich die Sach- und Rechtslage für sie zum damaligen Zeitpunkt darstellte und räumte der Bf. die Möglichkeit ein, noch vor Anberaumung der beantragten mündlichen Verhandlung eine schriftliche Stellungnahme abzugeben, weitere Beweismittel zu nennen oder die bisherigen Anträge zu modifizieren.

Mit Schreiben vom 9.7.2020 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen werde, so der Beschwerde vom 14.12.2012 stattgegeben werde. Inhaltlich wurde keine weiteren Ausführungen getätigt.

Das Finanzamt teilte am 27.7.2020 mit keine weitere Stellungnahme abzugeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des Unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hielt 100% Geschäftsanteile an der ***4*** ImmobilienentwicklungsgmbH, sowie 1% Geschäftsanteil an der ***3***.

Die ***4*** war ihrerseits mit 99% Anteilen Gesellschafterin der ***3***.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 29.9.2011 (Verschmelzungstichtag 31.12.2010) übertrug die ***4*** (als übertragende Gesellschaft) ihr gesamtes Vermögen durch Verschmelzung im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die ***3*** als übernehmende Gesellschaft.

Die Eintragung dieses Verschmelzungsvorganges im Firmenbuch, ebenso wie die zeitgleiche Löschung der ***4*** und die Änderung betreffend der ***3***, erfolgte nach Genehmigung durch das Handelsgericht Wien (GZ: ***10***) am 17.3.2012.

Durch die Verschmelzung wurden sämtliche Anteile der ***3*** in der Hand der Beschwerdeführerin vereinigt.

Die Beschwerdeführerin wurde als Alleingesellschafterin der ***4*** entsprechend dem Ausmaß ihrer Beteiligung an der ***4*** mit deren sämtlichen Anteilen an ***3*** abgefunden. Der Geschäftsanteil der ***4*** an der ***3***, welcher eine Stammeinlage von EUR 34.650,-- entspricht, wurde an die Beschwerdeführerin als Alleingesellschafterin der ***4*** ausgekehrt. Dieser Anteil wurde unmittelbar erworben und diente diese Beteiligung als Abfindung für den verschmelzungsbedingten Untergang ihrer Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft.

Die Liegenschaft ***6*** stand (schon vor der Verschmelzung) im Alleineigentum der ***3***. Der Kaufvertrag über die Liegenschaft ***6***, abgeschlossen zwischen der ***3*** als Verkäuferin und der ***8***, erfolgte am 25.10.2011.

2. Beweiswürdigung

Vom BFG wurde Beweis erhoben durch Einsicht in die vom Finanzamt vorgelegten Teile des Grunderwerbsteueraktes ***1*** und ergibt sich daraus der oben dargestellte Verfahrensablauf und der - unstrittige - Urkundeninhalt. Sie stehen auch im Einklang mit dem Parteivorbringen bzw wurden auch nach Vorhalt des BFG vom 1.7.2020, in welchem die Sach- und Rechtslage aus Sicht der Richterin zu diesem Zeitpunkt dargestellt wurde, keine weiteren (ergänzenden) Vorbringen getätigten, weshalb der Sachverhalt als erwiesen angenommen wird.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Rechtslage

§ 1 GrEStG 1987 in der verfahrensrelevanten Fassung, BGBI 309/1987 lautet:

(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung eines Übereignungsanspruches begründet,
4. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Abtretung der Rechte aus einem Kaufanbot begründet. Dem Kaufanbot steht ein Anbot zum Abschluß eines anderen Vertrages gleich, kraft dessen die Übereignung verlangt werden kann,
5. der Erwerb eines der in den Z 3 und 4 bezeichneten Rechte, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Erwerb der Rechte begründet.

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

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

1. 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 oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden,
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet,
4. der Erwerb aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.

(4) Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Die Steuer wird jedoch nur insoweit

erhoben, als beim späteren Rechtsvorgang eine Gegenleistung vereinbart wird, deren Wert den Betrag übersteigt, von dem beim vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

§ 8 GrEStG 1987 in der verfahrensrelevanten Fassung BGBl 309/1987 lautet:

- (1) *Die Steuerschuld entsteht, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.*
- (2) *Ist die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.*
- (3) *Für Erwerbe aufgrund einer Schenkung auf den Todesfall entsteht die Steuerschuld mit dem Tod des Geschenkgebers.*

§ 96 GmbHG idF BGBl. 304/1996 lautet:

- (1) *Gesellschaften mit beschränkter Haftung können unter Ausschluß der Abwicklung verschmolzen werden. Die Verschmelzung kann erfolgen*
 1. *durch Übertragung des Vermögens einer Gesellschaft oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine andere bestehende Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme) oder*
 2. *durch Übertragung der Vermögen zweier oder mehrerer Gesellschaften (übertragende Gesellschaften) jeweils im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf eine von ihnen dadurch gegründete neue Gesellschaft gegen Gewährung von Geschäftsanteilen dieser Gesellschaft (Verschmelzung durch Neugründung).*
- (2) *Soweit im folgenden nichts Abweichendes bestimmt wird, sind die §§ 220 bis 233 AktG sinngemäß anzuwenden.*

§ 225a AktG idF BGBl. Nr. 304/1996

- (1) *Das Gericht, in dessen Sprengel die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz hat, hat die Verschmelzung bei allen beteiligten Gesellschaften gleichzeitig einzutragen; wird zur Durchführung der Verschmelzung das Grundkapital erhöht, so ist gleichzeitig mit der Verschmelzung der Beschuß über die Erhöhung des Grundkapitals sowie die Durchführung der Erhöhung des Grundkapitals einzutragen. In den Eintragungen sind die Firmen aller übrigen beteiligten Gesellschaften unter Hinweis auf ihre Firmenbuchnummern anzugeben.*

(2) Die übertragende Gesellschaft hat einen Treuhänder für den Empfang der zu gewährenden Aktienurkunden und der allfälligen baren Zuzahlungen zu bestellen. Die Verschmelzung darf erst eingetragen werden, wenn der Treuhänder dem Gericht, in dessen Sprengel die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz hat, angezeigt hat, daß er im Besitz der Aktienurkunden und der allfälligen baren Zuzahlungen ist. Die §§ 158 und 164 stehen der Ausgabe der Aktienurkunden an den Treuhänder nicht entgegen.

(3) Mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft treten folgende Rechtswirkungen ein:

1. Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft geht einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über. Treffen bei einer Verschmelzung aus gegenseitigen Verträgen, die zur Zeit der Verschmelzung von keiner Seite vollständig erfüllt sind, Abnahme-, Lieferungs- oder ähnliche Verpflichtungen zusammen, die miteinander unvereinbar sind oder die beide zu erfüllen eine schwere Unbilligkeit für die übernehmende Gesellschaft bedeuten würde, so bestimmt sich der Umfang der Verpflichtungen nach Billigkeit unter Würdigung der vertraglichen Rechte aller
2. Die übertragende Gesellschaft erlischt. Einer besonderen Löschung der übertragenden Gesellschaft bedarf es nicht.
3. Die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft, soweit sich aus § 224 nichts anderes ergibt.
4. Der Mangel der notariellen Beurkundung des Verschmelzungsvertrags wird geheilt.

(4) Für den Umtausch der Aktien der übertragenden Gesellschaft gilt § 67, bei Zusammenlegung von Aktien § 179 über die Kraftloserklärung von Aktien sinngemäß; einer Genehmigung des Gerichts bedarf es nicht.

Zur Verschmelzung:

Bei der Verschmelzung durch Aufnahme wird durch die Vorstände der beteiligten Gesellschaften der Verschmelzungsvertrag (§ 221 AktG) errichtet, der von den beiden Hauptversammlungen zu genehmigen ist. Der Verschmelzungsvertrag muss die Vereinbarung enthalten, dass die übertragende Gesellschaft ihr Vermögen als Ganzes unter Ausschluss der Liquidation auf die übernehmende Gesellschaft als Gesamtrechtsnachfolger überträgt, und dass die Übertragung gegen Gewährung von Aktien der übernehmenden Gesellschaft erfolgt. Die Hauptversammlung der übernehmenden Gesellschaft hat auch die Erhöhung des Grundkapitals (§§ 223, 224 AktG) zu beschließen, falls dies erforderlich ist.

Die Verschmelzung ist wirksam mit der Eintragung im Firmenbuch der übertragenden Gesellschaft. Mit der Eintragung geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über (§ 225a Abs 3 Z 1 AktG). Die übertragende Gesellschaft erlischt (§ 225a Abs 3 Z 2 AktG). Die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden zu Aktionären der übernehmenden u zw in dem Umtauschverhältnis, das im Verschmelzungsvertrag vereinbart wurde (§ 225a Abs 3 Z 3 AktG). Der Mangel der notariellen Beurkundung des Verschmelzungsvertrags wird geheilt (§ 225a Abs 3 Z 4 AktG). Durch eine Verschmelzung nach § 234 Abs 1 AktG werden keineswegs alle Anteile an der übertragenden Gesellschaft, sondern wird vielmehr deren Vermögen als Ganzes an die aufnehmende Gesellschaft übertragen (VwGH 4. 11. 1994, 94/16/0177). Mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages wird daher zwar ein Anspruch auf Übertragung des Vermögens – einschließlich des Grundvermögens – der übertragenden Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge begründet, nicht hingegen ein Anspruch auf Anteilsübertragung. Mit dem Erlöschen der übertragenden Gesellschaft (§ 225a Abs 3 Z 2 AktG) gehen auch die Anteile an ihr unter. Als „Ausgleich“ dafür sieht § 225a Abs 3 Z 3 AktG vor, dass die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu Aktionären der übernehmenden Gesellschaft werden, soweit dies nicht § 224 AktG ausschließt (VwGH 16.12.2014, 2013/16/0188). (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz189 ff)

Für die Verschmelzung nach § 96 GmbHG gelten die Bestimmungen für die Verschmelzung durch Aufnahme im AktG (§§ 220–232) sinngemäß.

Der Verschmelzungsvertrag ist sowohl körperschaftlicher Organisationsakt als auch schuldrechtliches Rechtsgeschäft (entgeltlicher Vertrag), auf das die einschlägigen zivilrechtlichen Vorschriften Anwendung finden.

Mit Firmenbuch-Eintragung bei der übernehmenden Gesellschaft kommt es ipso iure zum (gleichzeitigen) Eintritt der in § 225a Abs 3 AktG genannten Rechtswirkungen.

Die Verschmelzung durch Aufnahme wird mit der Eintragung der übertragenden Gesellschaft, die Verschmelzung durch Neugründung mit der Eintragung der neuen Gesellschaft in das Firmenbuch wirksam. Mit der Eintragung geht das Vermögen der übertragenden Gesellschaft auf die aufnehmende bzw neugebildete Gesellschaft über. Der Übergang des Eigentums von Grundstücken auf die aufnehmende bzw neugegründete Gesellschaft vollzieht sich daher unmittelbar kraft Gesetzes als unmittelbare Folge der Eintragung im Firmenbuch (s Lang, Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen und Verschmelzungen von Kapitalgesellschaften, ÖStZ 1988, 214).

Zu einer Verschmelzung durch Aufnahme iS des § 234 Abs 1 Aktiengesetzes vertrat die Behörde die Auffassung, dass es auch zu einer Anteilsvereinigung gekommen ist. Der VwGH hielt dem entgegen, dass durch eine Verschmelzung nach § 234 Abs 1 AktG keineswegs alle Anteile der übertragenden Gesellschaft, sondern vielmehr deren Vermögen als Ganzes an die

aufnehmende Gesellschaft übertragen wird. Mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages wurde zwar ein Anspruch auf Übertragung des Vermögens der GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge begründet, nicht hingegen ein Anspruch auf Anteilsübertragung, dazu VwGH 2013/16/0188 vom 16.12.2014, (auszugsweise):

„Die in § 225a Abs. 3 Z 2 AktG normierte Rechtswirkung der Verschmelzung, nämlich das Erlöschen der übernehmenden Gesellschaft, tritt mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch bei der übernehmenden Gesellschaft ein. Das Firmenbuchgericht der übernehmenden Gesellschaft nimmt auch hinsichtlich der übertragenden Gesellschaft die Eintragung der Verschmelzung vor, und zwar gleichzeitig mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft und gegebenenfalls auch der Beschlüsse über die Erhöhung des Grundkapitals sowie deren Durchführung bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 225a Abs. 1 AktG), weswegen die belangte Behörde nicht davon ausgehen durfte, dass die Y-AG vor dem Zeitpunkt der Verschmelzung ohne schuldrechtliche Vereinbarung ihre Anteile an der übertragenden X-GmbH aufgegeben habe (vgl. auch Szep in Jabornegg/Strasser, Aktiengesetz5, § 225a Rz 1).“

Zur Grunderwerbsteuer:

Ob ein Rechtsvorgang einen der in § 1 GrEStG aufgestellten Steuertatbestände erfüllt, ist ausschließlich nach steuerrechtlichen Vorschriften zu beurteilen.

Der in § 1 Abs 1 GrEStG aufgestellte Haupttatbestand erfasst den Rechtsverkehr mit Grundstücken, also die auf den Eigentumserwerb von Grundstücken gerichteten Rechtsvorgänge. Der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG will hingegen jene Vorgänge unter die Steuer bringen, die ohne Veränderung der Eigentumsverhältnisse an den Grundstücken einen Wechsel im Grundeigentum wirtschaftlich herbeiführen. Steht ein Grundstück im Vermögen einer Gesellschaft, so geht mit der Übertragung der Anteile an der Gesellschaft auch das Grundstück wirtschaftlich bzw mittelbar auf den Erwerber der Anteile über. Durch die Aufstellung dieses Tatbestandes soll überdies verhindert werden, dass bei Grundstücken, die im Eigentum einer Gesellschaft stehen, auch ein volliger Wechsel aller Mitglieder der Gesellschaft niemals zur Einhebung der GrESt führt (VwGH 22. 4. 1953, 96/53, 15. 12. 1988, 88/16/0171 uam).

Die Vorschrift des § 1 Abs 3 Z 1 beruht auf einem „Durchgriff“ durch die Anteilsrechte auf die Vermögensrechte der Gesellschaft an den Grundstücken (Gassner, Anteilsvereinigung (1970), 25, 75), ohne dass hierbei eine Änderung in den Eigentumsverhältnissen des Grundstücks stattgefunden haben müsste. Rechtlicher Anknüpfungspunkt ist im Bereich des § 1 Abs 3 Z 1 nicht der Grundstückserwerb als solcher, auch nicht die Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht an dem Grundstück, die nach § 1 Abs 2 des GrEStG dem Eigentumserwerb

gleichgestellt ist, sondern die Vereinigung von Gesellschaftsanteilen in einer Hand (VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069; vgl auch jüngst VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168). (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz345)

Die Zuordnung des Grundstückes hat nicht nach zivilrechtlichen, sondern nach grunderwerbsteuerrechtlichen Grundsätzen zu erfolgen (*Fischer in Borutta*, GrEStG¹⁷, § 1 Rn 988 f; insbesondere auch unter Verweis auf BFH II 77/64, BStBl II 72, 719). Der Gesellschaft sind daher auch aufgrund des in ihrer Person verwirklichten Erwerbsvorganges nach § 1 Abs 3 GrEStG einer anderen Gesellschaft gehörende Grundstücke zuzuordnen. Hat die Gesellschaft daher selbst als Erwerber eine Anteilsvereinigung erfüllt, kann sie (mag sie auch zivilrechtlich nicht Eigentümer des Grundstückes sein) als Gesellschaft zu qualifizieren sein, die im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn über Grundvermögen verfügt (siehe Pahlke, dGrEStG5, § 1 Rz 325). (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz351)

Unter Vereinigung aller Anteile ist die unmittelbare Vereinigung in einer Hand zu verstehen, entweder in der Hand des einzelnen Erwerbers (1. Variante des § 1 Abs 3 Z 1), oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen (2. Variante), wobei die Vereinigung durch den Erwerb der Aktien oder Geschäftsanteile erfolgt.

Die Vereinigung aller Anteile in der Hand des Erwerbers allein (§ 1 Abs 3 Z 1) erfolgt nur dann, wenn der Erwerber selbst an den Anteilen Eigentum erwirbt (VwGH 14. 6. 1984, 82/16/0069), nicht aber bereits dann, wenn er aufgrund welcher Rechtsbeziehungen immer auf diese Anteile „greifen“, dh deren Übertragung an ihn fordern könnte (s aber VwGH 5. 4. 2011, 2010/16/0168). (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz364ff)

Die Vereinigung von Anteilen bzw der Übergang von Anteilen ist nur dann Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 3, wenn zum Vermögen der Gesellschaft ein Grundstück gehört (VwGH 8. 1. 1970, 303/69) (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz382)

Daher ist der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG erfüllt, wenn in dem Augenblick, in dem die Vereinigung eintritt, zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört (vgl VwGH vom 8. Jänner 1970, 303/69).

Die Vermögenszugehörigkeit eines Grundstücks reicht vom Zeitpunkt des Abschlusses des Erwerbsvorganges bzw bis zum Zeitpunkt des Abschlusses des Veräußerungsvorganges. Ist ein Vorgang unter einer aufschiebenden Bedingung geschlossen, so ist der Zeitpunkt des Eintrittes der Bedingung maßgebend, bedarf ein Vorgang der Genehmigung einer Behörde, so ist der Zeitpunkt der Genehmigung maßgebend (BFH 9. 3. 1960 II 247/58 BStBl III S 175).

Solange der Gesellschaft, deren Anteile vereinigt werden, Grundstücke nicht zuzurechnen sind, ist der Tatbestand des § 1 Abs 3 nicht erfüllt. (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz384ff).

Der Schwerpunkt der Bestimmung des § 1 Abs 3 GrEStG liegt in den einleitenden Worten der Gesetzesstelle „Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück ...“

Der VwGH führte in seiner Entscheidung vom 1.12.1987, 85/16/0111, aus:

„Dieser Auffassung kann nicht gefolgt werden. Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 14. Juni 1984, Slg. Nr. 5909/F, vom 30. Mai 1985, Slg. Nr. 6005/F, und vom 5. September 1985, Zl. 85/16/0075, dargetan hat, findet auch dann, wenn bereits bei Gründung der Gesellschaft ein Anteil von einem Treuhänder des anderen Gesellschafters gehalten wurde und nunmehr durch Übertragung dieses Treuhandanteils an den Treugeber eine Anteilsvereinigung herbeigeführt wird, erst durch die rechtliche (und nicht bereits durch eine "wirtschaftliche") Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG statt:“

Wer sich erklärt, daß er jemandem sein Recht übertragen ... wolle, macht gemäß § 861 ABGB ein Versprechen; nimmt aber der andere das Versprechen gültig an, so kommt durch den übereinstimmenden Willen beider Teile ein Vertrag zustande. Solange die Unterhandlungen dauern, und das Versprechen noch nicht gemacht, oder weder zum voraus noch nachher angenommen ist, entsteht kein Vertrag. Das "Rechtsgeschäft" (der Vertrag), das den Anspruch der Beschwerdeführerin auf Übertragung des Geschäftsanteiles an sie begründete, kam daher erst mit der am 12. Jänner 1971 erfolgten Annahme des Anbots vom 14. August 1970 zustande.

Die Beschwerdeführerin behauptet weiters, die B-Gesellschaft m.b.H. habe die gegenständlichen Betriebsliegenschaften rechtswirksam erst zu einem Zeitpunkt erworben, zu dem die Beschwerdeführerin bereits längst alleinige Gesellschafterin der B-Gesellschaft m.b.H. gewesen sei. Dazu hatte sie bereits in ihrer Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid vorgebracht, das Eigentumsrecht der genannten Gesellschaft sei erst im Jahre 1972 bucherlich erworben worden.

Wie der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 8. Jänner 1970, Zl. 303/69, dargetan hat, ist der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG erfüllt, wenn im Zeitpunkt der Anteilsvereinigung zum Vermögen der Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört. Wird das Grundstück erst später angeschafft, liegt kein nach dieser Gesetzesstelle steuerpflichtiger Sachverhalt vor.

Die "Zugehörigkeit" eines Grundstückes zum Vermögen einer Gesellschaft ist dabei freilich nicht mit dem Begriff des Eigentums gleichzusetzen. Einer Gesellschaft "gehört" ein Grundstück vielmehr auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG Steuerpflicht begründet (vgl. Czurda, Grunderwerbsteuergesetz, Lieferung September 1985, Tz. 384 f zu § 1; Dorazil-Schwärzler, Das Grunderwerbsteuergesetz 2, S. 100).

Die belangte Behörde hat der oben wiedergegebenen Berufungsbehauptung der Beschwerdeführerin, die genannte Gesellschaft sei erst 1972 (also nach dem Eintritt der

Anteilsvereinigung) bücherliche Eigentümerin der Liegenschaften geworden, entgegengehalten, die Gesellschaft sei bereits am 12. Jänner 1971 "außerbücherliche Eigentümerin" der Betriebsliegenschaften gewesen. Sie ist hiebei der in den Akten erliegenden Stellungnahme der Betriebsprüfungsstelle vom 11. April 1983 gefolgt, die jedoch im sonstigen Akteninhalt keinerlei Deckung findet. Die belangte Behörde hat auch nicht näher begründet, in welchem rechtlichen Sinne sie das von ihr angenommene "außerbücherliche Eigentum" verstanden wissen will. In dieser Hinsicht liegt daher sowohl ein Verfahrensmangel in tatsächlicher als auch ein Begründungsmangel in rechtlicher Hinsicht vor, der bereits aus diesem Grunde zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG führen muß."

Ein Grundstück „gehört“ der Gesellschaft nicht nur dann, wenn es in deren Eigentum steht, sondern auch schon dann, wenn ein Tatbestand verwirklicht ist, der nach § 1 GrEStG die Steuerpflicht begründet (VwGH vom 1. Dezember 1987, 85/16/0111). Der Gesellschaft ist demnach ein Grundstück zuzurechnen, wenn die Gesellschaft das grundbücherliche Eigentum am Grundstück oder einen Anspruch auf Übereignung des Grundstücks erworben hat (VwGH vom 15. Dezember 1988, 87/16/0142; vgl BFH vom 28. Juni 1972, II 77/64, BStBl II 719, und vom 30. März 1988, II R 76/87, BStBl II 550; UmgrStR 2002, Rz 340).

Der Gesellschaft gehört ein Grundstück, wenn ihr dieses aufgrund eines unter § 1 Abs 1, Abs 2 oder Abs 3 GrEStG fallenden Erwerbsvorganges zuzurechnen ist (BFH vom 19. Dezember 2007. II R 65/06, und vom 11. Dezember 2014, II R 26/12).

Umgekehrt „gehört“ ein Grundstück nicht mehr zum Vermögen der Gesellschaft, wenn es zwar noch in ihrem Eigentum steht bzw ihr bewertungsrechtlich zuzurechnen ist, es aber vor Entstehung der Steuerschuld Gegenstand eines Veräußerungsvorgangs iS des § 1 Abs 1, Abs 2 oder Abs 3 GrEStG war (BFH vom 11. Dezember 2014, II R 26/12). (Fellner, Grunderwerbsteuer Kommentar § 1, TZ 301ff)

Voraussetzung der Anwendung des § 1 Abs 3 GrEStG aF war unter anderem, dass alle Anteile an der Gesellschaft in einer Hand vereinigt wurden. Eine solche Vereinigung trat erst dann ein, wenn auch der letzte, bisher noch ausstehende Anteil in die Hand eines einzigen Erwerbers oder eines Unternehmens gelangt war (vgl VwGH vom 2. Februar 1955, Slg 1100/F). Es ist die Annahme denkmöglich, dass es nur auf die zivilrechtliche Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers ankam (VfGH vom 18. Dezember 1976, B 264/75). (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Tz 291)

Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs 3 GrEStG ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen, es handelt sich dabei um eine rein an das Zivilrecht anknüpfende Bestimmung (vgl VfGH vom 6. Oktober 1972, B 240/71, und vom 30. Juni 1977, B 222/76; VwGH vom 12. Oktober 1989, 88/16/0189).

Dazu führte der VwGH aus (VwGH 23.1.2003, 2002/16/0228):

„Gemäß § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 unterliegt 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.“

Im Erkenntnis vom 14. Juni 1984, ZI 82/16/0069, hat der Verwaltungsgerichtshof mit ausführlicher Begründung dargelegt, dass die in § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1955 in der auf den damaligen Beschwerdefall anzuwendenden Fassung - die in das GrEStG 1987 insoweit unverändert übernommen worden ist - enthaltenen Worte "in der Hand" strikt auszulegen seien: "In der Hand des Erwerbers" befänden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen immer auf diese Anteile "greifen", das heißt allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könne. Der Gerichtshof lehnte somit die Steuerpflicht einer "wirtschaftlichen" Anteilsvereinigung ab und verwies dabei auch auf zahlreiche Vorerkenntnisse, wonach erst durch die (rechtliche) Anteilsübertragung die Anteilsvereinigung iS des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG stattfinde.“

Die Vorschrift des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG 1987 erfasst die infolge der Vereinigung der Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz in einer Hand spezifisch grunderwerbsteuerrechtlich veränderte Zuordnung von Grundstücken. Bei den in § 1 Abs 3 geregelten Ersatztatbeständen fingiert das Gesetz - zivilrechtlich nicht vorhandene - grundstücksbezogene Erwerbsvorgänge und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass demjenigen, der alle Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft in seiner Hand vereinigt oder erwirbt, eine dem zivilrechtlichen Eigentum an einem Grundstück vergleichbare Rechtszuständigkeit an dem Gesellschaftsgrundstück zuwächst. § 1 Abs 3 GrEStG behandelt den Inhaber aller Anteile so, als gehörten ihm die im Eigentum der Gesellschaft stehenden Grundstücke (BFH vom 19. Dezember 2007, II R 65/06).

§ 1 Abs 3 GrEStG 1987 kann 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. Abgabepflichtiger Tatbestand nach dieser Gesetzesstelle ist also nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand. Dadurch soll verhindert werden, dass auch ein völliger Wechsel aller Mitglieder der Gesellschaft niemals zur Einhebung einer Grunderwerbsteuer vom Grundbesitz führen könnte

(vgl VwGH vom 22. April 1953, Slg 747/F, vom 27. Mai 1970, Slg 4095/F, und vom 21. Jänner 1982, 81/16/0021).

Für die grunderwerbsteuerliche Zurechnung muss einer der in § 1 Abs 1, 2 oder 3 GrEStG geregelten Tatbestände verwirklicht sein. Solange die Grunderwerbsteuer noch nicht entstanden ist, ist die Annahme, das gekaufte Grundstück gehöre bereits iS des § 1 Abs 3 GrEStG zum Vermögen des Erwerbers, nicht gerechtfertigt. Die Verwirklichung des Tatbestandes des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG setzt die Begründung eines Anspruchs auf Übereignung voraus. Dieser Anspruch muss im Regelfall zivilrechtlich wirksam und durchsetzbar sein (BFH vom 11. Dezember 2014, II R 26/12). (Fellner, Grunderwerbsteuergesetz, § 1 Tz 300ff)

Das Grunderwerbsteuergesetz knüpft somit im Anwendungsbereich des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG die Abgabepflicht an Vorgänge des rechtlichen Verkehrs (VwGH vom 11. September 1969, 899/68, vom 13. Juni 1979, 312/77, vom 21. Jänner 1982, 81/16/0021, vom 21. Oktober 1982, 82/16/0044, und vom 30. Mai 1985, 83/16/0157, 85/16/0052).

Der Tatbestand des § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG knüpft an die äußen zivil- und formalrechtlichen Gestaltungen an, weshalb für die wirtschaftliche Betrachtungsweise hier kein Raum bleibt (vgl VwGH vom 15. Dezember 1988, 87/16/0142, und vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0228).

Mit der im § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG enthaltenen bedingenden Ausdrucksweise „vereinigt werden würden“ bringt dabei der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass er die Steuerbarkeit an einen Rechtsvorgang binden wollte, der die tatsächliche Vereinigung von Anteilen an einer Gesellschaft in einer Hand erst als Folge dieses Rechtsvorganges herbeiführt (vgl VfGH vom 6. Oktober 1972, B 240/71).

Die Worte „in der Hand“ sind strikt auszulegen: „In der Hand des Erwerbers“ befinden sich die Anteile nur dann, wenn er selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hat, nicht aber bereits dann, wenn er auf Grund welcher Rechtsbeziehungen immer auf diese Anteile „greifen“, dh, allenfalls deren Übertragung an ihn fordern kann. Es wäre widersprüchlich, sowohl zunächst die „wirtschaftliche“ als auch in der Folge die rechtliche Anteilsvereinigung (neuerlich) der Besteuerung zu unterziehen, und zwar das eine Mal unter Berufung auf die „wirtschaftliche“, das andere Mal auf eine rechtliche Betrachtungsweise; tatsächlich kann nämlich die Vereinigung aller Anteile in einer Hand nur einmal erfolgen, sei es nun im Zeitpunkt der wirtschaftlichen, sei es im Zeitpunkt der rechtlichen Anteilsvereinigung (VwGH vom 14. Juni 1984, 82/16/0069, vom 1. Dezember 1987, 86/16/0122, und vom 23. Jänner 2003, 2002/16/0228).

VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122 (auszugsweise):

„Wie der Verwaltungsgerichtshof jedoch in seinem Erkenntnis vom 14. Juni 1984, Zl. 82/16/0069 (Slg. Nr. 5909/F) dargetan und in seinem Erkenntnis vom 30. Mai 1985, Zlen.

83/16/0157, 85/16/0052 (Slg. Nr. 6005/F) bekräftigt hat, kann diese Rechtsansicht zufolge der seither geänderten Rechtslage (Aufhebung der im § 1 Abs. 3 Z. 1 leg. cit. früher enthaltenen Worte "oder in der Hand des Erwerbers und seines Ehegatten oder seiner Kinder" durch Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 27. Juni 1964, Slg. Nr. 4764/1964, als verfassungswidrig) nicht mehr aufrechterhalten werden. In den beiden genannten Erkenntnissen sowie im Erkenntnis vom 5. September 1985, Zl. 85/16/0075, und in den dort angeführten weiteren Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof überdies darauf verwiesen, daß auch dann, wenn bereits bei Gründung der Gesellschaft ein Anteil von einem Treuhänder des anderen Gesellschafters gehalten wurde und nunmehr durch Übertragung dieses Treuhandanteiles an den Treugeber eine Anteilsvereinigung herbeigeführt wird, erst durch die rechtliche Anteilsübertragung eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG stattfindet.

Wenn sich die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise des § 21 BAO beruft, ist darauf zu verweisen, daß nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Tatbestände des Grunderwerbsteuerrechtes in der Hauptsache an die äußere zivil bzw. formalrechtliche Gestaltung anknüpfen und daraus abgabenrechtliche Folgen ableiten. Bei solchen Tatbeständen ist daher schon aus dem Tatbestandsmerkmal heraus bei Beantwortung der Frage, ob der Sachverhalt unter eine Norm subsumiert werden kann, die entsprechende formalrechtliche Beurteilung geboten und nur in diesem tatbestandsmäßig vorgegebenen Rahmen für die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein Raum gegeben (vgl. auch hiezu das Erkenntnis vom 5. September 1985, Zl. 85/16/0075, und die dort angeführte weitere Rechtsprechung)."

Der Gesetzgeber unterscheidet mit Vorbedacht den Erwerbsvorgang als Rechtsakt vom Entstehen der Steuerschuld (VwGH 5. 3. 1962, 987/61); erst wenn der Erwerbsvorgang endgültig zustande gekommen ist – zB durch Erteilung der erforderlichen behördlichen Genehmigung – ist der Erwerb eingetreten und die Steuerschuld entstanden (BFH 21. 12. 1961, II 146/61, BStBl III/162). Verwirklichung des Erwerbsvorganges und Entstehen der Steuerschuld fallen also aufgrund des § 8 Abs 2 GrEStG 1987 nur dann zusammen, wenn der Erwerbsvorgang weder vom Eintritt einer Bedingung noch von einer Genehmigung abhängig ist. § 8 Abs 2 GrEStG stellt sich sohin als lex specialis gegenüber der Generalklausel des § 4 Abs 1 BAO dar. (Arnold/Arnold, zu § 8 GrEStG, Rz 2,3)

Bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in einer Hand oder Übertragung aller Anteile (§ 1 Abs 3 GrEStG) ist der Erwerbsvorgang durch den Abschluss des Rechtsgeschäftes verwirklicht, durch welches die Vereinigung eintritt bzw mit welchem die Übertragung vereinbart wird. Ist der Vereinigung kein obligatorisches Rechtsgeschäft vorausgegangen, so ist der Erwerbsvorgang verwirklicht, wenn der Erwerber rechtlich über alle Anteile an der Gesellschaft verfügen kann (zB bei Vereinigung aller Anteile aufgrund eines gerichtlichen Urteils mit Eintritt der Rechtskraft, bei Vereinigung aller Anteile durch Erbgang mit dem Tode

des Erblassers, VwGH 6. 6. 1968, 1882/67). Selbiges gilt bei der Übertragung sämtlicher Anteile sinngemäß. (Arnold/Arnold, zu § 8 GrEStG, Rz 13)

Ist die Wirksamkeit eines Erwerbsvorganges von der Genehmigung einer Behörde abhängig, so entsteht die Steuerschuld mit der Genehmigung (§ 8 Abs 2).

Ist aber die Wirksamkeit des Verpflichtungsgeschäftes von einer Bedingung abhängig, so entsteht nach § 8 Abs 2 GrEStG die Steuerschuld mit dem Eintritt der Bedingung (VwGH 29. 4. 1953, 332/53, 31, 20. 2. 2003, 2002/16/0107). Unter der Bedingung ist in § 8 Abs 2 daher nur eine aufschiebende Bedingung zu verstehen. Eine aufschiebende Bedingung kann sich aus dem jeweiligen Rechtsgeschäft ergeben, firmenbuch- bzw registerrechtliche Genehmigungen stellen per se aufschiebende Bedingungen dar (vgl BFH 29. 9. 2005, II R 23/04). (Arnold/Arnold, zu § 1 GrEStG, Rz151f)

Eine die Grunderwerbsteuerpflicht aufschiebende Bedingung liegt daher nur dann vor, wenn der Vertragsabschluss (das Verpflichtungsgeschäft) aufschiebend bedingt ist und nicht bloß das Verfügungsgeschäft (UFS Wien 7. 7. 2005, RV/0324-W/05; dazu Huber/Pichler, taxlex 2006/26).

Die zitierte Judikatur bedeutet für gegenständlichen Fall Folgendes:

Unstrittig ist, dass es sich in gegenständlichem Fall um einen Vorgang im Sinne des § 1 Abs.3 Z1 GrEStG handelt.

Das verfahrensgegenständliche Grundstück befand sich im Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages zwischen der ***4*** (übertragende Gesellschaft) und der ***3*** (übernehmenden Gesellschaft) im Eigentum der ***3***. Der Verschmelzungsvertrag bedurfte, um zivilrechtlich wirksam zu werden der Genehmigung des Firmenbuchgerichtes und kam es erst in diesem Zeitpunkt zum Übergang des Vermögens und Erwerb der Anteile der übertragenden an die übernehmende Gesellschaft.

Wie der VwGH in seiner Entscheidung vom 16. Dezember 2014, 2013/16/0188, ausführte, wird mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages ein Anspruch auf Übertragung des Vermögens der Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge begründet, nicht hingegen ein Anspruch auf Anteilsübertragung.

Mit dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages zwischen den beteiligten Gesellschaften ***4*** und ***3*** wurde zwischen diesen der Anspruch auf Übertragung des Vermögens begründet, die Bf. als Anteilsinhaberin an den am Verschmelzungsvorgang beteiligten Gesellschaften hatte hier noch keinen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf Übertragung der Anteile.

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Anteilsübertragung der ***4*** an die ***3*** mit deren Eintragung bzw. Löschung im Firmenbuch. Erst zu diesem Zeitpunkt kam es zu einer rechtlichen Anteilsübertragung und somit zu einer (mittelbaren) Anteilsvereinigung bei der Beschwerdeführerin im Sinne des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG. Die Verwirklichung des Erwerbsvorganges bzw. die Anteilsvereinigung bei der Bf. in einer Hand traten erst mit der Eintragung der Verschmelzung zwischen der ***4*** und der ***3*** im Firmenbuch ein. In der Hand des Erwerbers, also der Bf., befanden sich die Anteile erst als sie selbst Eigentum an diesen Anteilen erworben hatte.

Da das Grundstück jedoch bereits vor Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch verkauft worden war, gehörte es im Zeitpunkt der Verwirklichung der Anteilsvereinigung aller Anteile in der Hand der Beschwerdeführerin und des Entstehens der Steuerschuld nicht mehr zum Vermögen der ***3***, weshalb es keiner grunderwerbsteuerlichen Festsetzung unterzogen werden konnte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine ordentliche Revision ist gemäß Artikel 133 Abs. 4 B-VG unzulässig, da sich das Bundesfinanzgericht bei der Lösung der anstehenden Rechtsfragen auf die im Erkenntnis zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (u.a. VwGH vom 16.12.2014, 2013/16/0188, VwGH vom 1.12.1987, 85/16/0111, VwGH vom 23.1.2003, 2002/16/0228, VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122) stützen konnte.

Wien, am 3. August 2020