



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0443-L/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., AdresseBw., vertreten durch Stb., vom 10. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch RR Renate Pfändtner, vom 17. März 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 14. November 2000 wurde zwischen der C.KG als Verkäuferin und der Bw. als Käuferin ein Aktienkaufvertrag abgeschlossen.

Die für die Berufungsentscheidung wesentlichen Teile lauten wie folgt:

I. Präambel

1.1. Die B.AG....das Grundkapital von 90.000.000,00 S ist zerlegt in 90.000 Stück Aktien im Nennbetrag von je 1.000,00 S. Die Aktien lauten auf Inhaber und sind in der Form von Zwischenscheinen verbrieft. Die Gesellschaft hält eigene Aktien im Nominale von 9.000.000,00 S, sohin 10% ihres Grundkapitals.

.....

II. Kaufgegenstand

2.1. Kaufgegenstand sind Aktien der B.AG im Gesamtnennbetrag von 81.000.000,00 S.

..... "

Am 22. Mai 2001 wurde zwischen der B.AG als Verkäuferin und der Bw. als Käuferin ein Aktienkaufvertrag abgeschlossen.

Die wesentlichen Teile lauten wie folgt:

"I. Präambel

1.1. Die B.AGdas Grundkapital von 90.000.000,00 S ist zerlegt in 90.000 Stück Aktien im Nennbetrag von je 1.000,00 S. Die Aktien lauten auf Inhaber und sind in der Form von Zwischenscheinen verbrieft.

1.2.

Die B.AG hält eigene Aktien im Nominale von 9.000.000,00 S, sohin 10% ihres Grundkapitals.

1.3.

Die Bw. hat bereits mit Kaufvertrag vom 14. November 2000 81.000 Stück Aktien im Gesamtbetrag von 81.000.000,00 S an der B.AG erworben.

II. Kaufgegenstand

2.1.

Kaufgegenstand sind (eigene) Aktien und zwar 8.370 Stück (eigene) Aktien der B.AG im Gesamtbetrag von 8.370.000,00 S

....."

Ebenfalls mit Aktienkaufvertrag vom 22. Mai 2001 wurden von der B.AG an die F.GmbH 630 Stück (eigene) Aktien im Gesamtnennbetrag von 630.000,00 S verkauft.

Am 7. Juni 2005 wurde durch die Abgabenbehörde erster Instanz ein Ergänzungsvorhalt an die Berufungswerberin abgefertigt, in dem unter Anderem folgende Fragen gestellt wurden:
Durch den Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 sei die Bw. alleinige Eigentümerin der B.AG geworden.

Im Anlagevermögen der B.AG hätten sich laut Bilanz vom 31. Dezember 2000 mehrere Liegenschaften befunden.

Gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 sei die Vereinigung bzw. Übertragung aller Anteile einer Gesellschaft grunderwerbsteuerpflichtig.

Es sei eine genaue Aufstellung der im Vermögen der B.AG befindlichen Liegenschaften zu übermitteln.

Mit Schreiben vom 30. Juni 2005 wurde durch die Berufungswerberin wie folgt geantwortet:
Mit Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 seien nicht 100% der Anteile an der B.AG von der Bw. erworben worden, da die B.AG 10% eigene Anteile gehalten hätte.

Mit neuerlichem Schreiben vom 10. Oktober 2005 wurde durch die Bw. wie folgt ausgeführt:
Es würde keine Übertragung aller Anteile stattgefunden haben, da die B.AG eigene Anteile gehalten hätte.

Mit Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 seien nicht 100% der Anteile an der B.AG durch die Bw. erworben worden, da die B.AG 10% eigene Anteile gehalten hätte. Da der VwGH bei der Frage, ob alle Anteile übertragen würden, rein rechtlich und nicht wirtschaftlich anknüpfe, seien gegenständlich nicht alle Anteile erworben worden. Nur die rechtliche Vereinigung aller Anteile an einer Gesellschaft begründe die Abgabepflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 (vergleiche Dorazil/Takacs, GrEStG, 4. Auflage, Rz 13.17 zu § 1). Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH könne von keiner Übertragung sämtlicher Anteile ausgegangen werden, wenn ein Zwerganteil zum Beispiel beim Käufer zurückbleibe (14.6.1984, 82/16/0069). Auch wenn dieser Zwerganteil für den Käufer nur treuhändig vom Verkäufer gehalten werde, trete selbst dann keine Übertragung sämtlicher Anteile ein. Dass der VwGH rein rechtlich/formal und nicht wirtschaftlich anknüpfe, sei auch daran ersichtlich, dass mittelbare Anteilsvereinigungen keine GrESt auslösen würden, da sich die Anteile an der Grundstücksgesellschaft nicht direkt in der "Hand" des Erwerbers befinden würden (vergleiche dazu ausführlich Dorazil/Takacs, GrEStG, 4. Auflage, Rz 13.55 zu § 1). Daraus sei klar ersichtlich, dass die österreichischen Höchstgerichte rein formal und keineswegs wirtschaftlich anknüpfen würden, womit gegenständlich keine Übertragung aller Anteile stattgefunden hätte, da die B.AG eigene Anteile gehalten hätte. Dies unterscheide die österreichischen Höchstgerichte von den deutschen.

Im Zeitpunkt des zivilrechtlichen Zustandekommens des Kaufvertrages hätte bereits die F.GmbH Anteile an der B.AG gehalten, womit die Bw. nicht alle Anteile erwerben hätte können.

Weiters sei festzuhalten, dass der Kaufvertrag vom 14. November 2000 zivilrechtlich erst mit kartellrechtlicher Genehmigung zustande gekommen wäre, da dieser unter dieser Bedingung eingegangen worden wäre. Die kartellrechtliche Genehmigung sei erst zu dem Zeitpunkt erfolgt, zu dem bereits die F.GmbH Anteile an der B.AG gehalten hätte.

Somit hätte keine Übertragung aller Anteile erfolgen können.

Aus der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14. Dezember 2005 geht unter Anderem Folgendes hervor:

2. Übertragung aller Anteile gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987

Für die laut Kaufvertrag vom 14. November 2000 erfolgte Übertragung der Anteile an die Bw. würden die GrESt-Bescheide gesondert ergehen.

Mit Bescheid vom 17. März 2006 wurde die Grunderwerbsteuer im Hinblick auf den Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 mit der C.KG in Höhe von 59.887,87 € festgesetzt. Diese sei wie folgt berechnet worden:

Gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 3,5% vom Wert der Grundstücke (§ 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG 1987) in Höhe von 23.545.000,13 S (entspreche 1.711.081,89 €).

Der Bescheid wurde wie folgt begründet:

Mit Aktienkaufvertrag vom 14. November 2000 hätte die Firma C.KG ihre Anteile an der Baubedarfszentrum B.AG verkauft. Im Vermögen der B.AG hätten sich mehrere Liegenschaften befunden, sodass der Tatbestand der Übertragung aller Anteile gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 verwirklicht worden sei.

Dem stehe der Besitz eigener Anteile nicht entgegen.

Die Einheitswerte der in Oberösterreich befindlichen Liegenschaften würden sich wie folgt zusammensetzen:

KG GB, EZ 622	3,892.000,00 S
KG GB, Superädifikat	8,550.000,00 S
KG GB, EZ 1829	990.000,00 S
KG GB, EZ 630	341.000,00 S
KG GB2, Superädifikat	<u>9,772.000,00 S</u>
Summe der EW	23,545.000,00 S
das seien in €	1,711.081,89 €

Mit Schreiben vom 11. April 2006 wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingereicht wie folgt:

Es würde die Festsetzung mit 0,00 € begehrt und dies wie folgt begründet werden:

Sachverhalt

Am 14. November 2000 hätten die Bw. und die C.KG einen Vertrag über den Kauf von 90% der Anteile an der B.AG abgeschlossen. Die restlichen 10% der Anteile seien zu diesem Zeitpunkt von der B.AG als eigene Anteile gehalten worden. Es sei vereinbart worden, dass der Kaufvertrag "unter der aufschiebenden Bedingung der Zustimmung der zuständigen Kartellbehörde abgeschlossen" gelten solle (Punkt IX des Kaufvertrages). Die Genehmigung durch die Kartellbehörde sei am 18. Jänner 2001 erteilt worden, sodass der Kaufvertrag zu diesem Zeitpunkt zivilrechtlich zustande gekommen wäre. Mit Kaufverträgen vom 22. Mai 2001 hätte die Bw. weitere 9,3% an der B.AG, die diese bislang als eigene Anteile gehalten hätte, erworben. Die restlichen 0,7% seien von der F.GmbH treuhändisch für die Bw. erworben worden. Im Vermögen der B.AG wäre zu jedem dieser Zeitpunkte Grundvermögen enthalten gewesen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz hätte die Grunderwerbsteuer ohne Rechtsgrundlage festgesetzt. Der im Bescheid angegebene Tatbestand des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 würde nicht

erfüllt worden sein.

Begründung der Berufung

Nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987 unterliege der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines oder mehrerer Anteile an einer Gesellschaft begründe, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehöre, wenn damit **alle** Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von organschaftlich verbundenen Unternehmen iSd § 2 Abs. 2 UStG 1994 vereinigt würden ("Anteilsvereinigung"). § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987 normiere die Grunderwerbsteuerbarkeit bei Rechtsgeschäften, die "den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft" begründen würden. Im Wesentlichen würden die Tatbestände des § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 also auf die **Vereinigung** (Z1 und 2) und die **Übertragung aller Anteile** (Z3 und 4) anknüpfen. Die Kernfrage sei somit die Auslegung des Begriffs "alle Anteile". Wenn in weiterer Folge kurz von "Anteilsvereinigung" gesprochen werde, seien somit beide Fälle, also die Übertragung und die Vereinigung aller Anteile, gemeint.

Nach der Judikatur des VwGH sei § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 so auszulegen, dass sich die Anteile nur dann in der Hand des Erwerbers befänden, "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 hieße allenfalls deren Übertragung an ihn fordern könnte" (VwGH 14.6.1984, 82/16/0069). § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 als Formalbestimmung lasse somit keine Auslegung in Form der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zu (VwGH 6.6.1986, 692/67), vielmehr sei an die **äußere zivil- und formalrechtliche Gestaltung** anzuknüpfen (vergleiche Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, 2004, § 1 Rz 9.10).

Dass die Bw. als Erwerberin der Anteile also auch auf die von der B.AG als eigene Anteile gehaltenen Aktien hätte greifen können, reiche somit für eine Übertragung bzw. Vereinigung aller Anteile in der Hand der Bw. gerade nicht aus. Die ständige Rechtsprechung des VwGH stelle nämlich gerade **nicht auf das faktische Verfügenkönnen** über das Grundstück ab und auch die Verfügungsmöglichkeit über die noch fehlenden Anteile sei für die Steuerpflicht irrelevant (VwGH 14.6.1984, 82/16/0069).

Dies hätte der VwGH auch in Treuhandfällen, in denen der Treugeber faktisch auch über die dem Treuhänder übergebenen, das hieße allenfalls über alle Anteile, faktisch verfügen könne, bestätigt (VwGH 14.6.1984, 82/16/0069; 23.1.2003, 2002/16/0228).

Im Ergebnis verlange § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987 daher nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH die zivilrechtliche Anteilsvereinigung bzw. die Übertragung **aller Anteile**. Eine solche liege im vorliegenden Fall aber nicht vor, da die Bw. nach der am 18. Jänner 2001 erfolgten Anteilsübertragung nur einen Anteil von 90% an der B.AG gehalten habe, die restlichen 10% aber von der B.AG selbst als eigene Anteile gehalten worden wären. Es seien

zu diesem Zeitpunkt somit **nicht alle Anteile, nämlich 100%** der Anteile, in einer Hand vereinigt oder übertragen worden.

Aus der formalen Anknüpfung leite der VwGH folgerichtig ab, dass nur einmal alle Anteile an einer Gesellschaft in einer Hand vereinigt oder an einen Erwerber übertragen werden könnten und nicht mehrmals. Er halte ausdrücklich fest, dass "die Vereinigung aller Anteile in einer Hand nur einmal erfolgen könnte, sei es nun im Zeitpunkt der wirtschaftlichen, sei es im Zeitpunkt der rechtlichen Anteilsvereinigung", wobei auf die rechtliche abzustellen sein würde (VwGH 14.6.1984, 82/16/0069).

Wenngleich eine Anteilsvereinigung durchaus in mehreren Schritten erfolgen könne und nicht auf einmal erfolgen müsse, damit eine Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst werde (vergleiche Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz, 4. Auflage, 2004, § 1 Rz 8.8), erfolge die Besteuerung nach § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 dennoch erst dann, wenn **alle Gesellschaftsanteile in eine Hand gelangen** (vergleiche Gassner, Anteilsvereinigung (1970) 58) und nicht durch den Erwerb einzelner Anteile (VwGH 2.5.1972, 857/71). Dass zum Zeitpunkt des Erwerbes des 90%-Anteiles nicht alle Anteile in einer Hand der Bw. vereinigt bzw. an diese übertragen worden wären, zeige sich bereits daran, dass nach diesem Zeitpunkt, nämlich am 22. Mai 2001, weitere Anteilserwerbe an der B.AG erfolgt wären. Würden bereits am 18. Jänner 2001 alle Anteile erworben worden sein, würde ein weiterer Anteilserwerb nicht möglich gewesen sein.

Erst mit dem Erwerb des auf 100% fehlenden 10%-Anteiles würde die Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 eintreten können (vergleiche auch VwGH 20.1.1972, 2157/70). Von den von der B.AG als eigene Anteile gehaltenen 10% seien später tatsächlich durch die Bw. Anteile im Ausmaß von 9,3% erworben worden, die auf die 100% fehlenden restlichen 0,7% seien jedoch durch die F.GmbH erworben worden.

Eine Vereinigung oder Übertragung **aller Anteile** an der B.AG, die von § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 gefordert werde und vom VwGH in ständiger Rechtsprechung mit guten Gründen formal ausgelegt werde, wäre somit zu keinem Zeitpunkt vorgelegen. Da somit zu **keinem Zeitpunkt** ein grunderwerbsteuerlicher Tatbestand erfüllt worden wäre, sei keine Grunderwerbsteuer ausgelöst worden.

Diese Rechtsansicht sei auch telefonisch von Seiten des BMF bestätigt worden.

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2007 wurde von der Berufungsverberin sowohl der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, als auch der Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987 unterliegt der Grunderwerbsteuer auch ein Rechtsgeschäft (bezogen auf inländische Grundstücke, die zum Vermögen einer Gesellschaft gehören), das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet.

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Erfüllung des Tatbestandsmerkmals "alle Anteile". Unstrittig wurden mit Vertrag vom 14. November 2000 von der Berufungswerberin Aktien im Wert von 90% des Grundkapitals der B.AG erworben. Die weiteren 10% wurden als eigene Aktien von der B.AG selbst gehalten.

Wesentlich ist daher die Beurteilung der Frage, ob das Halten von eigenen Aktien den Erwerb "aller Anteile" verhindert.

Wie auch Fellner in seinem Kommentar zum GrEStG 1987, 11. Auflage, Rz 329 zu § 1, ausgeführt hat, gelten "*hinsichtlich eines Rechtsgeschäfts, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile begründet, die Ausführungen über die Vereinigung als Folge eines Rechtsgeschäfts sinngemäß mit der Maßgabe, dass das hier gemeinte Rechtsgeschäft nicht auf die Übertragung der noch nicht in einer Hand vereinigten Anteile, sondern auf die gemeinsame Übertragung aller (und daher schon in einer Hand vereinigten) Anteile an einer Gesellschaft im Ganzen gerichtet ist.*"

Zur Vereinigung aller Anteile iSd § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987 sind zahlreiche Judikate des VwGH ergangen.

Wie auch im Urteil vom 15.12.1988, 87/16/0142, oder vom 23.1.2003, 2002/16/0228, ausgeführt, wird bei obigem Tatbestand an die äußersten zivil- und formalrechtlichen Gestaltungen angeknüpft, für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise bleibt kein Raum. Wesentlich ist dabei, dass der Erwerber selbst Eigentum an allen Anteilen erworben hat. Es reicht nicht aus, dass dieser "auf Grund welcher Rechtsbeziehungen auch immer auf die Anteile greifen kann, somit allenfalls deren Übertragung fordern kann (siehe auch VwGH vom 1.12.1987, 86/16/0122, Dorazil/Takacs, Kommentar zum GrEStG 1987, 4. Auflage, Rz 13.55 zu § 1).

Damit ist die der Berufung zu Grunde liegende Rechtsfrage bereits entschieden:

Da die Berufungswerberin lediglich Aktien im Wert von 90% des Grundkapitals erworben hat und der Rest von 10% als eigene Aktien bei der B.AG verblieben sind, ist die Bw. basierend auf gegenständlichem Vertrag eben nicht Eigentümerin **aller** Anteile geworden.

Unwesentlich dabei ist, ob aufgrund des wirtschaftlichen Einflusses eine Verfügungsmacht der Berufungswerberin auch über diese 10% gegeben war. Eine solche wirtschaftliche Betrachtungsweise entspricht nicht der ständigen Judikatur des VwGH (siehe auch Arnold/Arnold, GrEStG 1987, § 1 Tz 361d).

Auch im Fall der Übertragung eines Treuhandanteiles an den Treugeber findet die Anteilsvereinigung erst durch die rechtliche Anteilsübertragung statt (Fellner, Kommentar zum GrEStG, 11. Auflage, § 1, Rz 321). Somit muss dies insbesondere im vorliegenden Fall gelten. Der Berufung war daher Folge zu geben.

Linz, am 11. Jänner 2007