



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch NÖWP Niederösterreichische Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 2344 Maria Enzersdorf, Riemerschmiedgasse 9, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 29. März 2005, ErfNr betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### **Entscheidungsgründe**

Lt. der „Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft“ anlässlich der „Versammlung zum Zwecke der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in eine Kapitalgesellschaft“ vom 19. März 2002 wurde die nach dem NÖ Umweltschutzgesetz 1984 eingerichtete Körperschaft öffentlichen Rechts „NÖ Umweltschutzanstalt“ gemäß den Bestimmungen des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt, BGBl I 90/2001 sowie des NÖ Umweltschutzgesetzes in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, nämlich die Berufungswerberin umgewandelt.

Die Eintragung der Bw. ins Firmenbuch erfolgte mit 30. April 2002.

Lt. § 3 Absatz 2 der Errichtungserklärung ist die Gesellschaft in Weiterführung des Betriebsumfanges der bisherigen NÖ Umweltschutzanstalt zu allen Geschäften und

---

Maßnahmen berechtigt, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes notwendig oder nützlich erscheinen.

Lt. § 4 der Errichtungserklärung wird die gesamte Stammeinlage vom Land Niederösterreich übernommen und das Stammkapital durch Einlage des Betriebes der NÖ Umweltschutzanstalt geleistet.

.....

Im Rahmen einer Betriebsprüfung stellte das FAG eine auf die Übertragung von Liegenschaften entfallende Gegenleistung von € und setzte für die gegenständliche Umwandlung mit dem nunmehr angefochtenen Grunderwerbsteuerbescheid vom 29. März 2005 gegenüber der Bw. ausgehend von der festgestellten Gegenleistung Grunderwerbsteuer in Höhe von €. fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete die Bw. ein, dass es sich um eine rein formwechselnde Umwandlung handle, die zu keiner Grunderwerbsteuerpflicht führe. Es komme zu keiner Veränderung der Rechtsperson („identische Rechtsperson“). Dazu verwies die Bw. auf den Bericht des Justizausschusses zum Bundesgesetz über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt, BGBI I 90/2001 (685 Blg. NR XXI GP).

Die Berufung wurde vom FAG mit der Begründung abgewiesen, dass im Bundesgesetz über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt, BGBI I 90/2001 lediglich von einer Umwandlung gesprochen werde. Gegen das Vorliegen einer formwechselnden Umwandlung spreche § 4 dieses Bundesgesetzes. Dieser Bestimmung zu Folge trete die durch die Umwandlung entstandene Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der NÖ Umweltschutzanstalt ein. Ein Eintritt in die Rechtsstellung sei aber bei einer formwechselnden Umwandlung nicht nötig, da die Rechtsperson die gleiche bleibe. Zwischen dem Rechtsträger Körperschaft des öffentlichen Rechts und dem Rechtsträger GesmbH sei keine Nämlichkeit gegeben. Folglich sei in der Übertragung der Liegenschaften ein Erwerbsvorgang im Sinne des § 1 GrEStG zu erblicken.

Dagegen brachte die Bw einen Vorlageantrag ein.

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

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG unterliegen bestimmte Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach Abs. 2 leg.cit unterliegen der Grunderwerbsteuer auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich

ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

Nach Abs. 3 leg.cit. unterliegen außerdem bestimmte Rechtsvorgänge der Grunderwerbsteuer, wenn zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück gehört.

§1 bis 4 des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in eine Kapitalgesellschaft, BGBl. I 90/2001 lautet wie folgt:

*„§ 1. Die nach dem NÖ Umweltschutzgesetz 1984, NÖ LGBl. Nr. 8050, eingerichtete Körperschaft öffentlichen Rechts „NÖ Umweltschutzanstalt“ kann in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden, deren Anteile zum Zeitpunkt der Umwandlung im Eigentum des Landes Niederösterreich stehen. Der Formwechsel wird mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Firmenbuch wirksam. Mängel des Formwechsels lassen die Wirkungen der Eintragung unberührt. Im Firmenbuch ist auch einzutragen, dass die Gesellschaft durch Umwandlung nach diesem Bundesgesetz aus der NÖ Umweltschutzanstalt, einer Körperschaft öffentlichen Rechts, hervorgegangen ist.“*

*„§ 2. Der vom Kuratorium der NÖ Umweltschutzanstalt zu fassende notariell zu beurkundende Umwandlungsbeschluss hat die Satzung der Kapitalgesellschaft und deren Eröffnungsbilanz, die auf einen nicht mehr als neun Monate seit der Anmeldung zum Firmenbuch zurückliegenden Stichtag aufzustellen ist, zu enthalten. Der Nennbetrag des Grund- oder Stammkapitals darf das nach Abzug der Schulden verbleibende Vermögen nicht übersteigen. Der Geschäftsführer der NÖ Umweltschutzanstalt hat in sinngemäßer Anwendung des § 24 des Aktiengesetzes 1965 einen Gründungsbericht zu erstellen, der von einem Gründungsprüfer nach § 25 Abs. 2 bis 5 und §§ 26, 27 des Aktiengesetzes 1965 zu prüfen ist.“*

*„§ 3. Das Kuratorium der NÖ Umweltschutzanstalt hat im Umwandlungsbeschluss bei Umwandlung in eine Aktiengesellschaft den ersten Aufsichtsrat und bei Umwandlung in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung auch die ersten Geschäftsführer der Gesellschaft zu bestellen. Die Mitglieder des ersten Vorstandes beziehungsweise die ersten Geschäftsführer haben die Gesellschaft zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden.“*

*„§ 4. Die durch die Umwandlung entstandene Kapitalgesellschaft tritt in die Rechtsstellung der NÖ Umweltschutzanstalt kraft Gesetzes ein.“*

Im Initiativantrag zu diesem Bundesgesetz (421/A Blg. NR XXI.GP) ist dazu ua. Folgendes ausgeführt:

“.....  
*Bei der Umwandlung findet eine Vermögensübertragung nicht statt, sondern es wird die bereits bestehende Rechtsperson, eine Anstalt des öffentlichen Rechts, durch eine identische Rechtsperson mit anderer rechtlicher Ausgestaltung, nämlich der einer Kapitalgesellschaft, fortgeführt. Alle privatrechtlichen Rechtsverhältnisse bleiben deswegen ebenso wie die öffentlich - rechtlichen Bewilligungen und Bescheide unverändert aufrecht. Eintragungen im Grundbuch sind nur zu berichtigen. Der erste Vorstand der entstandenen Aktiengesellschaft oder der erste Geschäftsführer der entstandenen Gesellschaft mit beschränkter Haftung hätte, unter Vorlage des notariell beurkundeten Umwandlungsbeschlusses, das dafür notwendige Ansuchen nach § 136 des Allgemeinen Grundbuchsgesetzes 1955 beim zuständigen Grundbuchsgericht (gegebenenfalls mehrere Ansuchen bei verschiedenen zuständigen Gerichten) zu stellen.*

*Die Regelung entspricht in ihrer Konzeption der in § 38 des Privatstiftungsgesetzes vorgesehenen Umwandlung einer Stiftung nach dem Bundes- Stiftungs- und Fondsgesetz in eine Privatstiftung. Auch in diesem Fall wird eine bisher der öffentlich - rechtlichen Behördenzuständigkeit unterliegende Rechtsperson in eine solche des Privatrechts unter völliger Kontinuität der Rechtspersönlichkeit umgestaltet. Als ausländische Vorbilder kann auf die §§ 301ff des deutschen Umwandlungsgesetzes hingewiesen werden, in dem ebenfalls der Formwechsel von Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechtes, und zwar auch von*

*solchen, die dem Landesrecht unterliegen, ermöglicht wird. Die in diesem Entwurf für die NÖ Umweltschutzanstalt vorgesehenen Maßnahmen sind den Bestimmungen des deutschen Umwandlungsrechtes gleichwertig.....“*

In der ab 30. Jänner 2002 geltenden Fassung des NÖ Umweltschutzgesetzes ist die Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt auf Grundlage des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in eine Kapitalgesellschaft, BGBl. I 90/2001 im § 18a geregelt.

Im Abs. 4 dritter Satz dieser Bestimmung ist normiert, dass die NÖ Umweltschutzanstalt mit der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch als Gesellschaft mit beschränkter Haftung weiter besteht.

Die allgemeinen Auswirkungen der formwechselnden Umwandlung bestehen darin, dass ohne Eingriff in die Rechtspersönlichkeit bloß die Rechtsform geändert wird. Eine Vermögensübertragung findet nicht statt (siehe Arnold, Privatstiftungsgesetz – Kommentar, Rz 19 zu § 38 PSG).

Die Gesellschaft ändert somit nur ihre Rechtsform, das Rechtssubjekt bleibt dabei identisch (Zollner in Doralt/Nowotny/Kalss, AktG Vorbemerkungen §§ 239-253, Rz 1; Szep in Jabornegg/Strasser, AktG4 § 250 Rz 2 und § 239 Rz 1 und 2; RIS-Justiz RS0049496). Die Rechtsformänderung bewirkt keine Parteien-, sondern nur eine Namensänderung (vgl RIS-Justiz RS0039795; Zollner aaO Rz 9). Anders als bei der Gesamtrechtsnachfolge werden beim Formwechsel die Rechtsverhältnisse, wie zB aufrechte Arbeitsverhältnisse, als ident fortgesetzt (OGH 14.6.2007, 20b105/07s zur formwechselnden Umwandlung der ÖBB in die ÖBB Infrastruktur Bau AG).

Wie das FAG in der Berufungsvorentscheidung ausführt, tritt die Bw. nach § 4 des Bundesgesetzes über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in eine Kapitalgesellschaft in die Rechtsstellung der NÖ Umweltschutzanstalt kraft Gesetzes ein. Aus § 1 dieses Bundesgesetzes geht aber hervor, dass es sich bei der gegenständlichen Umwandlung um eine formwechselnde Umwandlung handelt. Ausdrücklich ist bestimmt, dass der Formwechsel mit der Eintragung der Kapitalgesellschaft in das Firmenbuch wirksam wird.

Dazu ist auch auf den oben zitierten Initiativantrag zu diesem Bundesgesetz (421/A Blg. NR XXI.GP) hinzuweisen, aus dem die Absicht des Gesetzgebers hervorgeht, durch die Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in eine Kapitalgesellschaft die Identität der Rechtsperson nicht zu berühren und keine Vermögensübertragung stattfinden zu lassen, sodass Eintragungen ins Grundbuch nur zu berichtigen sind.

---

Auch § 18a Abs. 4 NÖ Umweltschutzgesetz bestimmt mit dem Satz „*Mit der Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch besteht die NÖ Umweltschutzanstalt als Gesellschaft mit beschränkter Haftung weiter*“ eine formwechselnde Umwandlung.

Im Übrigen geht aus der Grundstücksdatenbank hervor, dass die Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt in die Bw. lediglich zu einer Berichtigung des Grundbuchs nach § 136 GBG geführt hat.

Dem angefochtenen Bescheid lag lt. bezughabenden Bericht über die Betriebsprüfung die Annahme einer Sacheinlage des Vermögens der NÖ Umweltschutzanstalt einschließlich Grundbesitz in die Bw. zu Grunde.

Auch wenn ein solcher Erwerbsvorgang allenfalls auf Grund des § 4 der Errichtungserklärung, wonach das Stammkapital vom Land Niederösterreich übernommen und durch Einlage des Betriebes der NÖ Umweltschutzanstalt geleistet wurde, zu vermuten wäre, so bezieht sich die Errichtungserklärung doch eindeutig auf das Bundesgesetz über Maßnahmen anlässlich der Umwandlung der NÖ Umweltschutzanstalt, BGBl I 90/2001 sowie das NÖ Umweltschutzgesetz, wonach die Bw. und die NÖ Umweltschutzanstalt entsprechend obiger Ausführungen ident sind.

Es wurde daher mit der gegenständlichen Umwandlung, die lediglich formwechselnd ist, weder ein Tatbestand des § 1 Abs. 1 GrEStG noch des Abs. 2 erfüllt.

Bemerkt wird, dass ungeachtet der Frage, ob es sich bei einem Vorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG um eine dem erstinstanzlichen Bescheid zu Grunde gelegene Sache handelte, der erste Erwerb der Gesellschaftsrechte an der Bw. durch das Land Burgenland auch einen Tatbestand nach § 1 Abs. 3 GrEStG nicht erfüllen kann. Die Vereinigung aller Anteile kann schon begrifflich erst nach der Gründung einer Gesellschaft erfolgen und unter der „Übertragung“ bzw. dem „Erwerb“ aller Anteile ist der Erwerb der bereits in einer Hand vereinigten Anteile einer Gesellschaft mit Grundbesitz zu verstehen (siehe VwGH 11.9.1969, 889/68 und 17.9.1992, 91/16/0085).

Da für den gegenständlichen Umwandlungsvorgang kein Tatbestand des § 1 GrEStG in Frage kommt, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. September 2009