



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 28. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom 3. März 2004 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Am 3.4.2003 richtete die Berufungswerberin nachstehende Sachverhaltsdarstellung an das Finanzamt:

- 1) Der Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 sowie der Verschmelzungsvertrag vom 18.5.2001 wurden am 28.5.2001 dem Finanzamt angezeigt.
- 2) Im Jahr 2000 waren an KG (im Folgenden: TH KG) die E GmbH (im Folgenden: EFG) als Komplementärgesellschaft (mit 0 % Substanzbeteiligung) und die E. als Kommanditistin (mit 100 % Substanzbeteiligung) beteiligt. TH KG verfügt über umfangreichen inländischen Liegenschaftsbesitz.
- 3) Mit Kaufvertrag vom 21.11.2000 wurden die Anteile an E. durch die bisherige Alleingesellschafterin P an S GmbH (im Folgenden: SSG) veräußert.
- 4) Mit Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 (mit ertragsteuerlicher Rückwirkung auf den 31.8.2000) ist der TH KG die I GmbH (im Folgenden: ISR GmbH) als weitere Komplementärin (mit 0 % Substanzbeteiligung) beigetreten.
- 5) ISR GmbH ist eine 100 %ige Tochtergesellschaft der SSG. Seit dem Jahr 2000 (Ergebnisabführungsvertrag vom 24.8.2000 mit Wirkung ab 1.9.2000) besteht ein

umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis gemäß § 2 Abs. 2 UStG zwischen SSG und ISR GmbH.

6) Mit Verschmelzungsvertrag, ebenfalls vom 18.5.2001 (mit ertragsteuerlicher Rückwirkung auf den 31.8.2000) wurde E. auf SSG verschmolzen. Mit Abschluss dieses Verschmelzungsvertrages erwarb daher SSG den Anspruch auf Übertragung der der E. gehörigen 100 %igen Kommanditbeteiligung an TH KG.

7) Im Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 wurde (neben dem Beitritt der ISR als Komplementärin) weiters das Ausscheiden der EFG als Komplementärin der TH KG mit Wirkung zum 31.5.2001 vereinbart. Gemäß Firmenbuchauszug der TH KG ist der Austritt der EFG gemäß dieser Vereinbarung auch tatsächlich erfolgt (Eintragung im Firmenbuch am 3.7.2001).

8) Nach Durchführung der obigen Vereinbarungen vom 21.11.2000 (Anteilskaufvertrag) und vom 18.5.2001 (Zusammenschussvertrag, Verschmelzungsvertrag, Austrittsvereinbarung mit EFG) waren an der TH KG die ISR GmbH als Komplementärin (mit 0 % Substanzbeteiligung) und SSG als Kommanditistin (mit 100 % Substanzbeteiligung) beteiligt. Zwischen ISR GmbH und SSG, ist wie bereits ausgeführt, gegenüber dem Finanzamt in den Steuererklärungen eine umsatzsteuerliche Organschaft ausgewiesen.

9) (hier nicht maßgeblich)

10) Die Grunderwerbsteuer wird von der 100 % substanzbeteiligten Organträgerin, SSG, getragen.

In der Eingabe der Berufungswerberin vom 11.7.2003 wird ausgeführt bzw. ergänzt (auszugsweise):

In Abänderung zu Punkt 5. der Sachverhaltsdarstellung vom 3.4.2003 ist daher festzuhalten, dass die I. (ISR GmbH) keine 100 %ige, sondern lediglich eine 99,99 %ige Tochtergesellschaft der S GmbH ist. Als weitere Gesellschaft ist zu 0,01 % die ST GmbH beteiligt. Diese GmbH wiederum ist 100 %ige Tochtergesellschaft der SEP, kein Unternehmer im Sinne des UStG und auch nicht in den Organkreis mit der S GmbH eingebunden. Zwischen der EFG und der SSG bzw. zwischen SSG und E: bestand keine Organschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG.

Am 17.5.2001 wurde ein Umgründungsplan abgeschlossen und am 18.5.2001 wurden die beiden folgenden Umgründungsverträge unterzeichnet:

Gesellschafterbeitrittsvertrag zugleich Zusammenschlussvertrag, mit welchem die ISR GmbH per 31.8.2000 in die TH KG eingetreten und die EFG per 30.6.2001 aus dieser ausgeschieden ist,

Verschmelzungsvertrag, mit welchem die E. als übertragende Gesellschaft per 31.8.2000 in die SSG als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen wurde.

Im genannten Zusammenschlussvertrag haben sich die EFG als persönlich haftende Gesellschafterin und die E. als Kommanditistin durch Beitritt der ISR GmbH als weitere persönlich haftende Gesellschafterin zur bestehenden TH KG zusammengeschlossen; außerdem wurde vereinbart, dass die EFG mit Wirkung vom 30.6.2001 als Gesellschafterin aus der KG ausscheidet, sodass ab diesem Zeitpunkt nur mehr die ISR GmbH der KG als Komplementärin angehört.

Im Verschmelzungsvertrag wurde vereinbart, dass die E. durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes unter Verzicht auf die Liquidation mit der SSG auf der Grundlage der Bilanz zu 31.8.2000 verschmolzen wird. Mit dem Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch tritt daher die SSG anstelle der E. als Kommanditistin in die Gesellschafterstellung bei der TH KG ein.

Das Finanzamt setzte mit dem angefochtenen Bescheid die Grunderwerbsteuer fest.

(Anmerkung: Die Festsetzung erfolgte für die in Oberösterreich gelegenen Grundstücke. Für die in anderen Bundesländern gelegenen Grundstücke wurde die Grunderwerbsteuer von den Finanzämtern in Wien und Salzburg festgesetzt; diese Bescheide wurden allerdings wegen Unzuständigkeit dieser Finanzämter aufgehoben (Fellner, Kommentar zum GrEStG, Rz 59 zu § 1, RV/1258-W/04)).

In der Berufung wird im Wesentlichen eingewendet, dass bei Personengesellschaften eine Anteilsvereinigung nicht stattfinden könne, weil es zum Erlöschen der Personengesellschaft kommen würde und daher eine Anwachsung nach § 142 HGB stattzufinden hätte.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Übernahme gem. § 142 HGB bewirkt nach herrschender Lehre und ständiger Judikatur eine Universalsukzession und verwandelt das bisherige im Gesamthandeigentum stehende Gesellschaftsvermögen in Alleineigentum des Übernehmers. Auch wenn es sich beim ausgeschiedenen Komplementär nur um einen reinen Arbeitsgesellschafter handelt, so hat der Übernehmer nicht schon vor der Übernahme "Alleineigentum" an der übernommenen Liegenschaft gehabt. An dem der Gesellschaft als Rechtsträger zugeordneten Gesamthandvermögen sind die Gesellschafter nur mittelbar über ihre Mitgliedschaft beteiligt. An den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden einzelnen Objekten (und damit auch an den Liegenschaften) haben die Gesellschafter keinerlei Anteil. Die so gegebene, nur mittelbare Beteiligung der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft besteht unabhängig vom Kapitalanteil der Gesellschafter, insbesondere also unabhängig von einer Beteiligung der Gesellschafter am Auseinandersetzungsergebnis (Hinweis auf Fischer in Borutta/Egly/Sigloch, GrEStG 13 Rz 39 zu § 1d GrEStG mit Nachweisen aus der Judikatur des BFH). Von dieser mittelbaren Beteiligung am "ungequoteten gemeinsamen Vermögen aller Gesellschafter", die

auf Grund der Gesellschafterstellung besteht, kann keiner der Gesellschafter ausgenommen werden (VwGH v. 21.112.2000, 2000/16/0563).

Um den Tatbestand der Anteilsvereinigung als verwirklicht ansehen zu können, genügt es nicht, einzelne Erfüllungshandlungen eines zusammengesetzten Rechtsgeschäftes herauszugreifen und darauf die Abgabepflicht zu gründen. Die Behörde hat vielmehr das der Anteilsvereinigung zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft zu erforschen und vollständig in ihre Betrachtung einzubeziehen (Hinweis E 2.5.1951, 142/50, VwSlg 400 F/1951). Zeigt sich, dass einzelne Erfüllungshandlungen nur bedingt rechtswirksam sind (bedingt durch die Einhaltung von Formvorschriften oder die Eintragung im Handelsregister), so hat die Behörde auch zu prüfen, ob die Bedingung eingetreten ist.

Im gegenständlichen Fall ist also für die grunderwerbsteuerrechtliche Betrachtung maßgeblich, dass zu irgendeinem Zeitpunkt im Zusammenhang mit dem Abschluss des Gesellschafterbeitritts- und Zusammenschlussvertrages vom 18.5.2003 zu keinem Zeitpunkt keine Person oder Gesellschaft Gesellschafter der grundstücksbesitzenden THKG war, umgekehrt formuliert, die TH KG hatte zu irgendeinem Zeitpunkt keinen Gesellschafter.

Es ist also von folgender Situation auszugehen:

Im Jahr 2000 waren die E GmbH als Komplementärin und die E. als Kommanditistin an der KG (TH KG) beteiligt, nach dem Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 wurde die I. weitere Komplementärin der TH KG.

Mit Kaufvertrag vom 21.11.2000 wurde die E. an die S GmbH verkauft.

Mit Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 trat die I. als weitere Komplementärin der TH KG bei.

Mit Verschmelzungsvertrag vom 18.5.2001 wurde die E. auf die S GmbH verschmolzen.

Ebenso ist im Zusammenschlussvertrag vom 18.5.2001 beurkundet, dass die E GmbH als Komplementärin aus der TH KG ausscheidet.

Dies hat zur Folge, dass nach dem Verschmelzungsvertrag zu keinem Zeitpunkt keine Gesellschaft an der TH KG beteiligt war und daher von einer sog. Anteilsvereinigung die Rede sein kann (und daher von einer Anwachsung bei der TH KG gesprochen werden könnte). Ein Fall im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG ist ebenso nicht gegeben.

Dazu kommt noch Folgendes:

Nach nunmehr herrschender Ansicht ist § 1 Abs. 3 GrEStG bei der Anteilsübertragung von Personengesellschaften nicht anzuwenden, da Eingesellschafter-Personengesellschaften im Gegensatz zu Eingesellschafter-Kapitalgesellschaften nicht denkbar sind. Dies gilt auch bei der Übertragung von Anteilen eines "100 %-Personengesellschafters", da auch hier ein zweiter Gesellschafter (0 %-Gesellschafter) zum Bestehenbleiben der Personengesellschaft notwendig

ist. Wenn es tatsächlich zur Vereinigung aller Anteile bei Personengesellschaften kommt, liegt eine Anwachsung im Sinne des § 142 HGB und ein Erwerbsvorgang auf Grund des Gesetzes (§ 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG) vor (vgl. ibs. RdW 2005/585).

Linz, am 14. Juni 2011