



GZ. RV/0507-I/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dr. Bernhard Haid, gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

An der GmbH mit einem Stammkapital von 35.000 € waren die Gesellschafterin T. S. (= Bw) mit einer Stammeinlage von 34.900 € und der Gesellschafter W. N. mit einer solchen von 100 € beteiligt. Mit dem Abtretungsvertrag vom 30. November 2001 verkaufte W.N. seinen gesamten Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft an T. S., wodurch diese zur Alleingesellschafterin wurde. Zum Vermögen dieser inländischen Gesellschaft, deren Vermögen solcherart in der Hand der T. S. vereinigt wurde, gehörten ua. 40/1171- Anteile an dem inländischen Grundstück GB W EZ X.

Für den dadurch verwirklichten Erwerbsvorgang "Anteilsvereinigung" schrieb das Finanzamt gegenüber T. S. ausgehend vom Wert des Grundstückes von 12.727,38 € eine Grunderwerbsteuer in Höhe von 445,48 € vor. Bemessungsgrundlage war der 40/1171- anteilige dreifache Einheitswert dieser Liegenschaft (EW 124.197,87 €: $1.171 \times 40 = 4.242,46 \times 3 = 12.727,38$ €).

Gegen diesen Grunderwerbsteuerbescheid richtet sich die gegenständliche Berufung mit dem Vorbringen, der Bescheid sei nicht ausreichend konkretisiert, da dem Bescheid nicht entnommen werden könne, welcher Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuer ausgelöst habe. Sollte jedoch die Abtretung der Anteile des W. N. an der GmbH an T. S. diesem Grunderwerbsteuerbescheid zugrunde liegen, sei die Berechnung jedenfalls deshalb nicht richtig, weil W. N. mit einer Einlage von 200 € (richtig: 100 €) am Stammkapital (35.000 €) dieser Gesellschaft beteiligt gewesen sei, was einem Beteiligungsverhältnis von 0,5714 % (richtig: 0,2857 %) entspreche. Somit könne bei richtiger Berechnung auch nur eine Grunderwerbsteuer im Ausmaß dieser Beteiligung ($12.727,38 \text{ €} \times 0,5714 \% = 72,72 \times 3,5 \% = 2,55 \text{ €}$) anfallen.

Die abweisliche Berufungsvorentscheidung stützte das Finanzamt auf folgende Begründung:

"Gemäß § 1(3) GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand des Erwerbers allein oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 UStG vereinigt werden. 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, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand (VwGH vom 14.6.1984, Zl. 82/16/0069). Der Tatbestand des § 1 (3) GrEStG will jene Vorgänge unter die Steuer bringen, die ohne Veränderung der Eigentumsverhältnisse an den Grundstücken einen Wechsel im Grundeigentum wirtschaftlich herbeiführen. Durch die Aufstellung dieses Tatbestandes soll verhindert werden, dass bei Grundstücken, die im Eigentum einer Gesellschaft stehen, auch ein völliger Wechsel aller Mitglieder der Gesellschaft niemals zur Einhebung der Grunderwerbsteuer führt (VwGH vom 22.4.1953, Zl. 96/535, 27.5.1970, 663/29 u.a.).

Steuerschuldner ist bei der Vereinigung aller Anteile (§ 1 (3) Z 1 und 2) derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden. Der Veräußerer kommt als Steuerschuldner nicht in Betracht, da er nicht alle Anteile, sondern nur den letzten veräußert.

Die Besteuerungsgrundlage ist nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG der Wert des Grundstückes, und zwar der 3fache Einheitswert. Die Grunderwerbsteuer ist aus dem Wert aller der Gesellschaft gehörenden Grundstücke zu berechnen (VwGH vom 2.2.1955, 2293/54).

Im gegenständliche Fall wurde laut Abtretungsvertrag vom 3.12.2001 betreffend die GmbH mit N. W. an die Berufungswerberin dessen Gesellschaftsanteil übertragen, dies geht auch aus dem Bescheid hervor (siehe bei Bescheid- Betreff). Ebenso unmißverständlich lautete die Anfrage des Finanzamtes vom 25.3.2002 bezüglich Anteilsvereinigung.

Entgegen den Behauptungen des Berufungswerbers ist laut den obigen Ausführungen die Grunderwerbsteuer vom gesamten Wert der zur Gesellschaft gehörenden Grundstücke zu bemessen, daher besteht die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer in der festgesetzten Höhe zu Recht. Der Berufung musste daher der Erfolg versagt bleiben.

Bemessungsdarstellung: Einheitswert der Liegenschaft KG W EZ X € 124,197,87 davon 40/1171 Anteile ergibt € 4.242,46 x 3 ergibt somit € 12.727,38, davon 3,5 % Grunderwerbsteuer."

Die Berufungswerberin stellte daraufhin, ohne auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung zu replizieren, den Antrag auf Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

Dem Berufungseinwand, der Bescheid sei nicht ausreichend konkretisiert gewesen, da dem Bescheid nicht entnommen werden könne, welcher Rechtsvorgang die Grunderwerbsteuerpflicht ausgelöst habe, ist mit dem Hinweis entgegenzutreten, im Spruch des bekämpften Bescheides wurde darauf hingewiesen, dass die Grunderwerbsteuer "für den oben angeführten Rechtsvorgang" festgesetzt wurde, wobei auf Grund der Gestaltung des Bescheid darunter nur der unter "Betrifft" angeführte "Abtretungsvertrag betreffend die Firma "GmbH" (Anteilsvereinigung!) vom 3. Dezember 2001 mit N. W." gemeint sein konnte. Dass die Berufungswerberin den Rechtsvorgang auch in diesem Sinne richtig verstanden hat, geht aus dem weiteren Berufungsvorbringen in aller Deutlichkeit hervor.

Wenn die Berufungswerberin die Richtigkeit der Grunderwerbsteuerberechnung mit dem Argument bekämpft, der Verkäufer W.N. sei am Stammkapital der Gesellschaft nur mit einer bestimmten Einlage beteiligt gewesen, weshalb auch die Grunderwerbsteuer nur im Ausmaß seines prozentuellen Beteiligungsverhältnisses (= Anteil seiner Stammeinlage am Stammkapital) anfallen könne, dann ist dieser Rechtsansicht wie folgt entgegenzutreten: 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.

An Sachverhalt besteht kein Streit darüber, dass zum Vermögen der GmbH, an der bis zum gegenständlichen Abtretungsvertrag die Gesellschafter W. N. und die Bw. als die beiden Gesellschafter beteiligt waren, das inländische Grundstück GB W EZ X gehörte. Mit dem Rechtvorgang "Abtretungsvertrag" trat der Gesellschafter W. N. seinen Geschäftsanteil an dieser Gesellschaft an die Bw. ab. Danach betrug ihr Anteil an dieser Gesellschaft 100 %. § 75 Abs. 2 GmbHG normiert, dass jedem Gesellschafter nur ein Geschäftsanteil zusteht. Übernimmt ein Gesellschafter nach Errichtung der Gesellschaft eine weitere Stammeinlage, so wird sein bisheriger Geschäftsanteil in dem der erhöhten Stammeinlage entsprechenden Verhältnis erhöht. Auf Grund dieser Gesetzesstelle ist davon auszugehen, dass der Geschäftsanteil eines Gesellschafters einer Gesellschaft m.b.H. ein einheitlicher ist. Immer dann, wenn ein Gesellschafter einer Gesellschaft m.b.H. weitere Geschäftsanteile hinzu erwirbt, bilden diese zusammen mit dem bereits gehaltenen Geschäftsanteil einen einheitlichen Anteil, welcher der Summe der übernommenen Stammeinlagen sowohl des alten als auch des dazu erworbenen Geschäftsanteiles entspricht (sog. Prinzip der Akkreszenz; vgl. Reich- Rohrwig, GmbH - Recht 616; Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechtes, 5. Auflage Seite 354; Koppensteiner, GmbH- Kommentar Rz 7 zu § 75 GmbHG). Die sogenannte Zusammenziehung der Geschäftsanteile ist somit eine gesetzliche Folge der Vereinigung mehrerer Geschäftsanteile an einer Gesellschaft m.b.H. in einer Hand. Durch den Erwerb dieses weiteren Geschäftsanteiles, der gemäß § 75 Abs. 2 GmbHG dem Geschäftsanteil der Bw. zugewachsen ist, kam es im Berufungsfall dazu, dass durch diese rechtsgeschäftliche Übertragung alle Geschäftsanteile der GmbH in der Hand der Bw. allein vereinigt wurden. Dass mit dem Rechtsgeschäft "Abtretungsvertrag" der Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG verwirklicht wurde, stand demzufolge bei dieser Sachlage außer Streit.

Nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften. Als Wert des Grundstückes ist nach § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987 in der ab 1. Jänner 2001 anzuwendenden Fassung des Artikel 16 Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I Nr. 142/2000, das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen. Ausgehend von dieser Rechtslage errechnete das Finanzamt die angesetzte Bemessungsgrundlage (dreifache Einheitswert) der Grunderwerbsteuer für den vorliegenden Erwerbsvorgang " Anteilsvereinigung" wie folgt: Der Einheitswert der

Liegenschaft KG W EZ X beträgt 124,197,87 €, davon 40/1171 Anteile ist € 4.242,46 x 3 ergibt somit € 12.727,38. Außer Streit blieb, dass als Folge des § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG das Finanzamt zu Recht für diesen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG vom Wert (somit vom dreifachen Einheitswert) des Grundstückes die Steuer berechnet hat. Weiters war die betragsmäßige Richtigkeit des mit 12.727,38 € ermittelten dreifachen anteiligen Einheitswertes unbestritten, ging doch die Bw. bei ihrer "richtigen Berechnung" der Grunderwerbsteuer ebenfalls von diesem Ansatz ($12.727,38 \text{ €} \times \text{Beteiligungsausmaß } 0,5714 \% \times \text{GrESt-Steuersatz } 3,5 \% = 2,55 \text{ €}$) aus. Wenn die Bw. die Bemessungsgrundlage letztlich allein mit dem Vorbringen bekämpft, die Grunderwerbsteuer könne nur in jenem prozentuellen Ausmaße anfallen, das dem Verhältnis Stammeinlage W. N. zum Stammkapital der GmbH entspreche, dann ist diesem Argument folgendes entgegenzuhalten.

Abgabepflichtiger Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG ist nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung aller Gesellschaftsanteile in einer Hand. Mit dem Anteilserwerb wird derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt, als habe er die Grundstücke von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen (BFH vom 19. 4.1972 II B 36/71, BStBl II 590; BFH 31. 3 1982 II R 92/81, BStBl II 424). In einer Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand liegt dann, wenn zum Gesellschaftsvermögen ein Grundstück gehört, der mittelbare Erwerb der Mitberechtigung an Grundstücken (VfGH vom 6.10.1972, B 240/71, VfGH 29.11.1974, B 167/74, VfGH 18.12.1976, B 264/75, und VfGH 25.3.1977, V 35/76; VfGH 26.6.1996, 95/16/0256). Durch die Bestimmung des § 1 Abs. 3 Z 1 und 2 GrEStG soll verhindert werden, dass durch gesellschaftsrechtliche Vorgänge sukzessive- und letztlich zur Gänze- bewirkt wird, dass die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück übertragen wird, ohne dass hierfür eine Grunderwerbsteuer zu entrichten ist; dabei ist es grundsätzlich ohne Belang, von wem der letzte Anteil erworben wird. § 1 Abs. 3 GrEStG kann somit 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. Die in § 1 Abs. 3 GrEStG zusammengefassten Tatbestände betreffen Vorgänge innerhalb einer Gesellschaft. Der Erwerb von Gesellschaftsrechten ist grunderwerbsteuerlich indifferent, obwohl sie für den erwerbenden Gesellschafter einen Zuwachs an dem der Gesellschaft gehörigen Grundbesitz mit sich bringen. Damit wird zwischen dem Eigentum an Grundstücken und dem durch Gesellschaftsrechte vermittelten, aus Grundstücken bestehenden Vermögen

unterschieden. Der mittelbare Erwerb der Mitberechtigung an Grundstücken auf dem Weg der Erwerbung von Gesellschaftsrechten führt zur Steuerpflicht dann, wenn alle Anteile in einer Hand vereinigt sind. Im § 1 Abs. 3 GrEStG wird der in der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft liegende mittelbare Erwerb eines zum Vermögen der Gesellschaft gehörenden Grundstückes dem unmittelbaren Erwerb eines Grundstückes (§ 1 Abs. 1 GrEStG) gleichgestellt (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz 292-294 zu § 1 GrEStG). Wird aber bei Erwerb von Gesellschaftsrechten letztlich durch die Vereinigung aller Anteile in der Hand des Erwerbers der Grunderwerbsteuerpflichtigen Tatbestand gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG verwirklicht, weil erst dann der Erwerber die Möglichkeit erlangt, ein Grundstück wirtschaftlich gleichsam wie ein Eigentümer zu beherrschen und zu verwerten, dann wird deutlich, dass sich der mittelbare Erwerb des Grundstückes als Folge der Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand auf das ganze Grundstück bezieht. Da mit dem Anteilserwerb derjenige, in dessen Hand sich die Anteile vereinigen, Grunderwerbsteuerrechtlich so behandelt wird, als habe er das Grundstück von der Gesellschaft erworben, deren Anteile sich in seiner Hand vereinigen, folgt daraus für die Entscheidung des vorliegenden Berufungsfalles, dass dem Verhältnis des übertragenen Stammkapitals zum Stammkapital der Gesellschaft bei der Steuerbemessung keine Bedeutung zukommt. Das Grundstück fällt nämlich auch dann zur Gänze unter die Steuer, wenn nur einzelne Anteile an der Gesellschaft übertragen werden, und der Tatbestand des § 1 Abs. 3 durch Vereinigung aller Anteile erfüllt ist (vgl. Arnold/ Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 415 zu § 1 GrEStG 1987; siehe insbesondere den Ansatz der Bemessungsgrundlage im VwGH 28.9.1998, 98/16/0052). Das Berufungsvorbringen vermochte daher eine unrichtige Steuerberechnung nicht aufzuzeigen, war doch gemäß § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG die Steuer vom (dreifachen) Einheitswert des Grundstückes und nicht, wie dies die Bw. vermeinte, von jenem prozentuellen Anteil des (dreifachen) Einheitswertes zu berechnen, der dem Verhältnis der Stammeinlage des W. N. zum Stammkapital der Gesellschaft entsprach. Die vom Finanzamt vorgenommene Steuerberechnung vom dreifachen Einheitswert, dieser betragsmäßig ermittelt in Höhe von 12.727,38 €, war folglich rechtens.

Es war somit wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 20. Jänner 2004