

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X-AG, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 20.05.2011, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Grunderwerbsteuer wird mit 3,5 v. H. von der Bemessungsgrundlage von € 2.485.800 (= zweifacher Einheitswert der Liegenschaft), sohin im Betrag von € 87.003, festgesetzt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Dem Finanzamt wurde der am 24./27.9.2010 abgeschlossene **Verschmelzungsvertrag** angezeigt, worin ua. vereinbart wurde:

"§ 1 Verschmelzung

Das Vermögen der seit länger als zwei Jahren bestehenden H-GmbH mit dem Sitz in XX wird als Ganzes einschließlich der Schulden unter Ausschluss der Abwicklung im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gemäß § 234 Aktiengesetz und Artikel I Umgründungssteuergesetz auf die X-AG mit dem Sitz in YY im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übertragen.

§ 2 Verschmelzungsbilanz, Rechtsübergang

(1) Der Verschmelzung wird die Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft zum 31. ... Dezember 2009 ... zugrundegelegt.

(2) Die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft erfolgt mit Wirkung zum 31. ... Dezember 2009 ... Ab diesem Verschmelzungstichtag gelten alle Handlungen der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen. Mit Eintragung der

Verschmelzung in das Firmenbuch bei der übernehmenden Gesellschaft erlischt die übertragende Gesellschaft. ...

§ 3 Anteilsgewähr und Gegenleistung

(1) Die X-AG und die Y-AG mit dem Sitz in YY sind Gesellschafter und Inhaber sämtlicher Geschäftsanteile der übertragenden Gesellschaft, wobei die Y-AG ihren Geschäftsanteil im Nennbetrag von € 726,73, entsprechend einer Beteiligung im Ausmaß von 2 % des Stammkapitals, im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der X-AG hält.

(2) Die X-AG besitzt daher sämtliche Anteile der übertragenden Gesellschaft im Sinne des § 224 Absatz (1) und (4) AktG. Bei der übernehmenden Gesellschaft unterbleibt gemäß den §§ 234 Absatz (2) und 224 Absatz (1) Ziffer 1 Aktiengesetz eine Erhöhung des Grundkapitals zur Anteilsgewähr und eine Gegenleistung.

§ 4 Besondere Rechte und Vorteile

(1) Die übernehmende Gesellschaft gewährt weder den Aktionären noch sonstigen Personen im Zusammenhang mit der Verschmelzung besondere Rechte im Sinne des § 220 Absatz 2 Ziffer 6 Aktiengesetz. ...

§ 5 Grundverkehr, Aufsandung

Die Parteien erklären, dass im Eigentum der übertragenden Gesellschaft H-GmbH Liegenschaftsvermögen steht, das dem Grundverkehrsgesetz unterliegt und zwar ein Superädifikat auf der Liegenschaft in EZ1. ..."

Sämtliche Kosten und Abgaben trägt die übernehmende Gesellschaft X-AG (= Beschwerdeführerin, Bf); es werden die Begünstigungen nach dem Umgründungssteuergesetz in Anspruch genommen.

Der zuletzt zum 1.1.2007 festgestellte Einheitswert der Liegenschaft der übertragenden H-GmbH (Superädifikat) beträgt erhöht € 1,242.900.

Der Verschmelzungsvertrag wurde am 27.11.2010 bei der Bf im Firmenbuch eingetragen.

Im Rahmen einer bei der Bf durchgeführten Betriebsprüfung ist der Prüfer lt.

Schlussbericht vom 19.5.2011, AB-Nr1 , zu folgenden Feststellungen gelangt:

"Tz 6

Laut Verschmelzungsvertrag vom 24.9.2010 wurde die Fa. H-GmbH als übertragende Gesellschaft mit der Fa. X-AG als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen.

Laut § 2 (2) des Vertrages erlischt mit Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch (Eintragung am 27.11.2010) die übertragende Gesellschaft.

Bereits vor diesem Zeitpunkt muss es jedoch zur Auflösung des Treuhandverhältnisses (2 % der Anteile wurden treuhändig von der Fa. Y-AG gehalten) gekommen sein.

Hinsichtlich des im Vermögen der übertragenden Gesellschaft befindlichen

Superädifikates (Liegenschaft in EZ1) wurde ein grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (§ 1 Abs. 3 GrEStG) bewirkt (Bemessungsgrundlage 3facher Einheitswert).

Auf Grund der Verschmelzung liegt ein weiterer grunderwerbsteuerpflichtiger Vorgang (gem. § 1 Abs. 1 GrEStG) vor.

Unter Hinweis auf die Umgründungssteuerrichtlinien Rzn 344 - 346 fällt für diesen Rechtsvorgang jedoch keine Steuer an, da Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert wäre.

Tz. 7 Berechnung Steuer:

Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers

(Bemessungsgrundlage gemäß § 6 Abs. 1 lit b GrEStG 3facher Einheitswert)

Einheitswert € 1.242.900,00 x 3 = € 3.728.700 x 3,5% = € 130.504,50".

Das Finanzamt hat sich dem Ergebnis der Außenprüfung angeschlossen und der Bf mit Bescheid vom 20.5.2011, StrNr , ausgehend vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 130.504,50 vorgeschrieben. Auf den Prüfbericht wurde verwiesen.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) wurde eingewendet, die Y-AG sei an der H-GmbH bis zu deren Erlöschen (durch die Verschmelzung) mit 2 % beteiligt gewesen. Die Verschmelzung habe zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung durch Beschluss der Generalversammlung der übertragenden H-GmbH bedurft, welcher Gesellschafterbeschluss am 24.9.2010 gefasst worden sei. Auf Basis der Bestimmung nach § 224 Abs. 1 AktG sei eine Anteilsgewährung an die Y-AG , welche den 2%igen Anteil treuhändig für die Bf gehalten habe, nicht zulässig gewesen. Aufgrund der zwingenden Bestimmungen im Aktiengesetz seien die Geschäftsanteile, die die Y-AG und die Bf an der H-GmbH gehalten hätten, infolge der Verschmelzung entschädigungslos untergegangen und keineswegs vorher auf einen einzigen Rechtsträger übergegangen. Der vom Finanzamt angenommene Tatbestand der "Vereinigung aller Anteile in einer Hand" könne daher nicht vorliegen, weil die Anteile nicht vereinigt worden seien, sondern ohne vorhergehende Vereinigung ex lege durch das Erlöschen der Gesellschaft untergegangen seien. Eine Verschmelzung sei im Übrigen auch nicht von einer 100%igen Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft abhängig; Bedeutung habe die Beteiligung nur im Hinblick auf das Ausmaß der Gegenleistung, welche insoweit unterbleibe. Verwiesen werde auf die Ergebnisse der Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern 2007 (Information des BMF vom 14.5.2009, BMF-010206/0167-VI/5/2009), worin unter Punkt 4.4. ausgeführt werde, dass bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen sei und es sich um eine rein an das Zivilrecht anknüpfende Bestimmung handle. Zudem sei der dort vorliegende Sachverhalt mangels Treuhandenschaft auf gegenständlichen Sachverhalt nicht anzuwenden. Eine Anteilsgewährung an den Treuhänder sei aktienrechtlich unzulässig. *Aus diesen Gründen sei daher die Grunderwerbsteuer zufolge Verschmelzung nach § 6 Abs. 6 UmgrStG lediglich auf Basis des zweifachen Einheitswertes festzusetzen.*

Die Berufung/Beschwerde war dem (vormaligen) UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt worden.

In der beantragten, am 25.7.2012 abgehaltenen mündlichen Verhandlung war neben dem bisherigen Vorbringen noch darauf verwiesen worden, dass bei der vorliegenden

Treuhandenschaft eine Anteilsgewährung unzulässig sowie das unter Punkt 4.4. der Bundessteuertagung angeführte Beispiel samt Lösung aus diesem Grund nicht anwendbar sei. Es gebe keinen Vertrag über die Beendigung der Treuhandenschaft. Das sei offenbar gesellschaftsrechtlich nicht erforderlich, weil aufgrund des Aktiengesetzes der Treugeber so behandelt werde, als ob er alle Anteile halten würde.

Der UFS hatte die Berufung mit Entscheidung vom 1.8.2012, RV/0317-I/11, als unbegründet abgewiesen. Dagegen war Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof erhoben worden und hat der VfGH mit Erkenntnis vom 21.2.2013, B 1149/12, den angefochtenen UFS-Bescheid wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (= § 6 GrEStG 1987 zufolge VfGH 27.11.2012, G 77/12) aufgehoben; die Beschwerde der Bf sei einem Anlassfall gleichzuhalten.

Im fortgesetzten Verfahren hatte der UFS mit Entscheidung vom 30.4.2013, RV/0205-I/13, die Berufung wiederum als unbegründet abgewiesen, die Grunderwerbsteuer ausgehend vom (geschätzten) gemeinen Wert der Liegenschaft festgesetzt und begründend (auszugsweise) ausgeführt:

" Im Zuge einer Verschmelzung kann auch eine grunderwerbsteuerpflichtige Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs. 3 GrEStG erfolgen. Grunderwerbsteuerpflicht tritt sowohl dann ein, wenn zum Vermögen der übertragenden Körperschaft alle Anteile einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft gehören als auch dann, wenn die übertragende und übernehmende Körperschaft an derselben grundstücksbesitzenden Gesellschaft beteiligt sind und es durch die Verschmelzung zur zivilrechtlichen Vereinigung aller Anteile an der Gesellschaft in der Hand der übernehmenden Körperschaft kommt.

Bei der Grunderwerbsteuer als einer Verkehrsteuer ist an die äußere zivilrechtliche durch die Umgründungsvorgänge bewirkte Gestaltung anzuknüpfen. Daher sind die in einer gemeinsamen Urkunde nacheinander vereinbarten, rechtlich verschiedenen Umgründungsschritte jeweils gesondert der Grunderwerbsteuer zu unterwerfen, weil durch sie jeweils Grunderwerbsteuervorgänge im Sinne des § 1 Abs. 1 GrEStG verwirklicht werden.

Bei der gleichzeitigen Vereinbarung einer Anteilsvereinigung und einer Verschmelzung handelt es sich um zwei selbständige Rechtsvorgänge. Jeder Erwerbsvorgang löst selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht aus (vgl. VwGH 1.12.1987, 86/16/0122; VwGH 28.9.1998, 98/16/0052; VwGH 27.5.1999, 98/16/0304).

Wenn bereits bei Gründung der Gesellschaft ein Anteil von einem Treuhänder des anderen Gesellschafters gehalten wurde und nunmehr durch die Übertragung dieses Treuhandanteiles an die Treugeber eine Anteilsvereinigung herbeigeführt wird, findet eine Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG durch die rechtliche Anteilsübertragung statt (VwGH 1.12.1987, 86/16/0122).

Im Gegenstandsfalle wurde nunmehr die H-GmbH zur Gänze nach Artikel I UmgrStG auf die Bw (AG) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge verschmolzen. Gesellschafter und Inhaber sämtlicher Geschäftsanteile der übertragenden GmbH waren die Bw zu 98 %

sowie die Y-AG zu 2 %, wobei dieser 2%-Anteil treuhändig, dh. im eigenen Namen aber für Rechnung der Bw als Treugeberin gehalten wurde.

....

Im Erlass des BMF vom 14.5.2009, GZ 010206/0167-VI/5/20009 (Bundessteuertagung Gebühren und Verkehrsteuern-Ergebnisse 2007) ist unter Punkt 4.4. folgendes vergleichbare Fallbeispiel aufgeführt:

....

Im Gegenstandsfalle muss nun analog zu Obigem, nachdem nach Verschmelzung die 2%-Gesellschafterin der übertragenden Gesellschaft (GmbH), nämlich die Y-AG, nicht Anteilseignerin der aufnehmenden AG (Bw) geworden ist, davon ausgegangen werden, dass zu einem Zeitpunkt noch vor der Verschmelzung durch Auflösung des Treuhandverhältnisses es zu einer Anteilsvereinigung bei der Bw iSd § 1 Abs. 3 GrEStG gekommen ist. Da offenbar dem kein schuldrechtliches Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, liegt eine Anteilsvereinigung iSd § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG vor."

Die Bf hatte dagegen zunächst wiederum Beschwerde beim VfGH erhoben. Der VfGH hat mit Beschluss vom 16.9.2013, B 698/2013, die Behandlung abgelehnt und die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten.

Der VwGH hat mit Erkenntnis vom 16.12.2014, 2013/16/0188, den angefochtenen UFS-Bescheid (RV/0205-I/13) wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach **§ 1 Abs. 1 Z 1** Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, in der auf den Beschwerdefall noch anzuwendenden Fassung des BGBl I 2009/52, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder *andere Rechtsgeschäfte*, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Erwerbsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Zu den Rechtsgeschäften, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG begründen, zählen auch Verträge über **Verschmelzungen** von Gesellschaften, sofern sich im Vermögen der untergehenden Gesellschaft Grundstücke im Sinne des § 2 GrEStG (das sind Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechts, weiters Baurechte und Gebäude auf fremdem Boden/Superädifikate) befinden.

Werden aufgrund einer **Verschmelzung** nach § 1 des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG), BGBl 1991/699 idgF, Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer **vom Zweifachen des Einheitswertes** zu berechnen (**§ 6 Abs. 6 UmgrStG**).

Gemäß **§ 1 Abs. 3** GrEStG unterliegt der Grunderwerbsteuer auch die "Vereinigung aller Anteile" an einer Gesellschaft, zu deren Vermögen ein inländisches Grundstück gehört; nach Z 2 dieser Bestimmung auch dann, wenn dem kein schuldrechtliches Geschäft im

Sinne der Z 1 vorausgegangen ist. Die Steuer wäre diesfalls nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG vom dreifachen Einheitswert der Liegenschaft zu bemessen.

Nach **§ 1 Abs. 4** GrEStG unterliegt ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 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 vorausgegangenem Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist.

Der Verwaltungsgerichtshof führt nun in seinem **Erkenntnis vom 16.12.2014, 2013/16/0188**, nach Darlegung obiger Bestimmungen sowie der Bestimmungen in §§ 224, 225a und 234 Aktiengesetz (AktG) ua. aus:

"... Im Beschwerdefall ist unbestritten, dass durch die in Rede stehende Verschmelzung der zur Grunderwerbsteuerpflicht führende Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt ist, bei welchem § 6 Abs. 6 UmgrStG auf die Bemessungsgrundlage anzuwenden ist. Die belangte Behörde geht allerdings von einem weiteren Erwerbsvorgang aus, der in einer Anteilsvereinigung bestehe und den Tatbestand des § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG erfülle und auf den § 6 Abs. 6 UmgrStG nicht anzuwenden sei.

Die belangte Behörde übersieht dabei, dass durch eine Verschmelzung nach § 234 Abs. 1 AktG keineswegs alle Anteile an der übertragenden Gesellschaft, sondern vielmehr deren Vermögen als Ganzes an die aufnehmende Gesellschaft übertragen wird

Mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages vom 24. September 2010 wurde daher zwar ein Anspruch auf Übertragung des Vermögens – einschließlich des Grundvermögens – der H-GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge begründet, nicht hingegen ein Anspruch auf Anteilsübertragung. Mit dem Erlöschen der übertragenden H-GmbH (§ 225a Abs. 3 Z 2 AktG) gingen 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 – wie im Beschwerdefall – ausschließt.

.... Eine Vereinbarung der Auflösung der Treuhandenschaft mit dem Ergebnis einer Vereinigung der Anteile an der H-GmbH bei der Bf ist darin (Anm.: in der Formulierung in § 3 des Verschmelzungsvertrages) nicht zu sehen

*.... Die in § 225a Abs. 3 Z 2 AktG normierte Rechtswirkung der Verschmelzung, nämlich das Erlöschen der übernehmenden (Anm.: richtig wäre "der übertragenden") 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**, 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 H-GmbH aufgegeben habe*

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben".

Gestützt auf obige, vom VwGH vertretene Rechtsansicht ist daher vom Bundesfinanzgericht (BFG) im fortgesetzten Verfahren der Beschwerde Folge zu geben. Die Grunderwerbsteuer ist ausgehend von dem durch die Verschmelzung (allein) verwirklichten Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG mit 3,5 % von der Bemessungsgrundlage gem. § 6 Abs. 6 UmgrStG, di. der zweifache Einheitswert der Liegenschaft = € 2.485.800, und sohin im Betrag von € 87.003 vorzuschreiben. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Das BFG hatte seine Entscheidung im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens nach Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2014, 2013/16/0188, zu treffen. Aus diesem Grund liegt keine "Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung" mehr vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 9. Februar 2015