

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in den Beschwerdesachen Bf., vertreten durch BDO Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs-u. Steuerberatungsgesellschaft, Kohlmarkt 8-10, 1010 Wien,

1. gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011 betreffend Vereinigung aller Anteile an der B. Ges mbH (RV/7101826/2012)

2. gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, betreffend Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH (RV/7101828/2012) und

3. gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011 betreffend Abweisung des Antrages vom 17. Februar 2012 auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Vereinigung aller Anteile und für die Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH (RV/7101827/2012)

zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011 betreffend Vereinigung aller Anteile an der B. Ges mbH wird Folge gegeben und dieser Bescheid wird aufgehoben.

2. Die Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, betreffend Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH wird als unbegründet abgewiesen.

3. Der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011

betreffend Abweisung des Antrages vom 17. Februar 2012 auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH wird im Umfang dieses Spruchteiles aufgehoben

und hinsichtlich des Spruchteiles betreffend die Abweisung des Antrages vom 17. Februar 2012 auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Vereinigung aller Anteile dahingehend abgeändert, dass dieser Antrag als unzulässig zurückgewiesen anstatt abgewiesen wird.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf

Mit elektronischer Grunderwerbsteuererklärung vom 17. Jänner 2011 erklärte die BDO Austria GmbH als Parteienvertreter für die A. C. Beteiligungen GmbH, danach A. D. E. (Austria) GmbH, FN 1x, (in der Folge A. Austria) als Erwerberin und Abgabenschuldnerin und die Beschwerdeführerin, die A. Holding GmbH, nunmehr A. D. E. Holding GmbH (FN2x) (Bf.) als Veräußerin gegenüber dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (FAGVG) unter der ErfNr. 1/2011 eine grunderwerbsteuerpflichtige Einbringung.

Als Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld und als Vertragsdatum wurde der 16. November 2010 und als "Gegenleistung" ein Betrag von € 1.207.604,49 erklärt.

Auf Grund eines Ersuchens übermittelte die BDO dem FAGVG eine Kopie der Urkunde über den erklärten Sacheinlage- und Einbringungsvertrag.

Lt. diesem notariell beurkundeten Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 brachte Dr. F. G. seinen für die Bf. treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil (0,05 % des Stammkapitals) an der B. Ges mbH (FN 3x) und die Bf. ihren Geschäftsanteil (99,95% des Stammkapitals) an der B. Ges GmbH sowie das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandanteil in die A. Austria ein, womit sämtliche Anteile an der B. Ges mbH in der Hand der A. Austria vereinigt worden sind.

Lt Pkt. 4 "Gegenleistung" des Sacheinlage- und Einbringungsvertrages ist eine Erhöhung des Stammkapitals der übernehmenden Gesellschaft auf Grund der 100% Beteiligung der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft unterblieben

Mit Eingabe vom 17. Februar 2012, beim FAGVG eingelangt am 22. Februar 2012, brachte die Bf. bzw. die Bf. als Rechtsnachfolgerin der A. Austria einen "Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer" wie folgt ein:

".....

Mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16.11.2010 hat die A. D. E. (Holding) GmbH (ehemals: A. Holding GmbH) mit dem Sitz in B (FN 2x) ihren Geschäftsanteil an der B. Ges mbH mit dem Sitz in B und der Geschäftsanschrift B, eingetragen im Firmenbuch des Landesgerichts X unter FN 3x, dem eine zur Gänze aufgebrachte Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 2.040.000,00 entspricht, sowie ihren treuhändig von Herrn Dr F. G., ..., gehaltenen Geschäftsanteil an der B. Ges mbH, dem eine zur Gänze aufgebrachte Stammeinlage im Nennbetrag von EUR 1.000,00 entspricht, in die D. E. (Austria) GmbH (ehemals: A. C. Beteiligungen GmbH) mit dem Sitz in B (FN 1x) mit Rückwirkung auf den 28.02.2010 im Wege der Sacheinlage unter Anwendung des Art III Umgründungssteuergesetz eingebracht und mit Wirkung auf diesen Tag an die A.

D. E. (Austria) GmbH (ehemals: A. C. Beteiligungen GmbH) mit dem Sitz in B (FN 1x) abgetreten. Eine Kopie des Sacheinlage und Einbringungsvertrages, der am 16.11.2010 zwischen der A. D. E. (Austria) GmbH (ehemals A. C. Beteiligungen GmbH) und der A. D. E. Holding GmbH (ehemals A. Holding GmbH) abgeschlossen wurde, haben wir Ihnen in unserem Schreiben vom 27.09.2011 übermittelt.

Da im Anlagevermögen von B. Ges mbH auch ein inländisches Grundstück enthalten war, ist aufgrund der Einbringung eine Grunderwerbsteuerpflicht entstanden. A. D. E. (Austria) GmbH hat diesbezüglich am 17.01.2011 elektronisch eine Abgabenerklärung eingereicht.

Gemäß beiliegendem Verschmelzungsvertrag vom 09.02.2012 wurde die Verschmelzung der A. D. E. (Austria) GmbH, als übertragende Gesellschaft, auf die A. D. E. Holding GmbH, als übernehmende Gesellschaft, gemäß den Vorschriften des Art I UmgrStG rückwirkend per 31.12.2011 (Verschmelzungstichtag) beschlossen. Eine Kopie des Verschmelzungsvertrages vom 09.02.2012, die unternehmensrechtliche Schlussbilanz per 31.12.2011 sowie die Verschmelzungsbilanz per 31.12.2011 sind diesem Schreiben angeschlossen.

Gemäß § 17 Abs. 1 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld rückgängig gemacht wird. Weiters gilt gem § 17 Abs 2 GrEStG, dass auch für den zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber erforderlichen Rechtsvorgang keine Grunderwerbsteuer anfällt.

Auf Basis der Umgründungssteuerrichtlinien (vgl RZ 347 UmgrStR) stellt auch eine Verschmelzung, bei der - wie im vorliegenden Fall - die davor durchgeführte Vermögensübertragung (hier: Geschäftsanteil an der B. Ges mbH) innerhalb der Dreijahresfrist rückgängig gemacht wird, einen Anwendungsfall für die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für beide Übertragungsvorgänge dar. Nach dem Gesetzeswortlaut und der einhelligen Kommentarmeinung (vgl Fellner, Grunderwerbsteuer; Arnold/Arnold, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz) ist die Begünstigung des § 17 GrEStG auch auf die Übertragung aller Anteile gem § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG anzuwenden.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist für die Einbringung gemäß Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16.11.2010 des Geschäftsanteiles an der B. Ges mbH in die A. D. E. (Austria) GmbH ist gemäß § 17 Abs 1 GrEStG keine Grunderwerbsteuer vorzuschreiben. Die verschmelzungsbedingte Rückgängigmachung der Übertragung des Geschäftsanteiles an der B. Ges mbH gem § 17 Abs 2 GrEStG löst auch keine Grunderwerbsteuer aus.

Wir beantragen nach § § 17 Abs 1 GrEStG die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer, die in der Abgabenerklärung vom 17.01.2011 erklärt wurde.

..... "

Lt. dem notariell beurkundeten Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012, welchen das FAGVG unter ErfNr. 1/2012 erfasste, wurde die A. Austria zum Stichtag 31. Dezember

2011 durch Übertragung ihres gesamten Vermögens einschließlich 100% des gesamten Stammkapitals der B. Ges mbH (FN 3x) mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Weiters hat die übernehmende Gesellschaft lt. Verschmelzungsvertrag sämtliche Geschäftsanteile an der übertragenen Gesellschaft gehalten und es waren daher gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iV. mit § 224 Abs. 1 Z 1 AktG Geschäftsanteile nicht zu gewähren.

Lt. dem vom FAGVG angefertigten Grundbuchsauszug vom 6. März 2012 war die B. Ges mbH auf Grund eines Kaufvertrages im Jahr 2005, jedenfalls über den Zeitpunkt der Durchführung der gegenständlichen Verschmelzung hinaus, Eigentümerin der Liegenschaft EZ1 GB H. BGI..

Lt. Einsichtnahme des FAGVG ins Abgabensinformationssystem des Bundes betrug der zuletzt zum 1. Jänner 1995 festgestellte erhöhte Einheitswert der Liegenschaft € 402.534,83.

Mit an die Bf. gerichteten Bescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011, wies das FAGVG den Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer der Bf. vom 17. Februar 2012 betreffend Vereinigung aller Anteile bzw. Übertragung aller Anteile der B. Ges mbH mit folgender Begründung ab:

Durch den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16.1.2010 kommt es bei der D. E. (Austria) GmbH (ehemals A. C. Beteiligungen GmbH) zur Vereinigung aller Anteile an der B. HandelsgesmbH in einer Hand. Da im Vermögen der B. HandelsgesmbH inländisches Grundvermögen enthalten ist, wird der Tatbestand der Anteilsvereinigung (§ 1 Abs. 3 GrEStG) erfüllt.

Der Verschmelzungsvertrag vom 9.2.2012 führt dazu, dass ua. alle Anteile an der B. HandelsgesmbH von der übertragenden in die übernehmende Gesellschaft übergehen. Die Übertragung aller Anteile stellt einen weiteren Grunderwerbsteuerbaren Tatbestand dar. Eine Rückgängigmachung des zur Vereinigung aller Anteile führenden Rechtsgeschäftes ist darin jedoch nicht zu erblicken.

Voraussetzung für die Anwendbarkeit des § 17 GrEStG ist die Rückgängigmachung des die Steuerpflicht auslösenden Erwerbsvorganges. Bei einer Anteilsvereinigung ist sohin der Erwerb rückgängig zu machen, der zur Vereinigung aller Anteile geführt hat. Wird durch mehrere Anteilserwerbe eine Vereinigung aller Anteile in einer Hand herbeigeführt, fällt diese „Anteilsvereinigung“ nur dann weg, wenn mindestens einer der Übertragungsakte, die zur Anteilsvereinigung geführt haben, in vollem Umfang aufgehoben wird.

Der durch mehrere Anteilserwerbe herbeigeführte Tatbestand der „Anteilsvereinigung“ wird durch Übertragung aller Anteile nicht rückgängig gemacht."

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011, setzte das FAGVG gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der A. Austria Grunderwerbsteuer für die Vereinigung aller Anteile gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% vom

dreifachen Einheitswert der zum Vermögen der B. Ges mbH gehörigen Liegenschaft EZ1 KG H. in Höhe von € 1.207.604,49, somit mit € 42.266,16 fest.

Mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, setzte das FAGVG gegenüber der Bf. Grunderwerbsteuer für die Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH durch Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% vom dreifachen Einheitswert der zum Vermögen der B. Ges mbH gehörigen Liegenschaft EZ1 KG H. in Höhe von € 1.207.604,49, somit mit € 42.266,16 fest.

Mit Schriftsatz vom 30. Mai 2012 erhob die Bf. gegen die unter der ErfNr. 1/2011 erlassenen Bescheide Berufung, welche die Bf. im Wesentlichen damit begründete, dass die durch mehrere Anteilserwerbe herbeigeführte Vereinigung aller Anteile wieder weg falle, wenn mindestens einer der Übertragungsakte, die zur Anteilsvereinigung geführt haben, in vollem Umfang aufgehoben werde.

Mit dem zwischen den Vertragsparteien des Einbringungsgeschäftes abgeschlossenen Verschmelzungsvertrag seien die Anteile an der B. Ges mbH wieder in die Bf. zurückgelangt.

Der durch die Einbringung begründete Erwerbsvorgang sei mit Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 rückgängig gemacht worden.

Es stelle auch eine Verschmelzung, bei der – wie im vorliegenden Fall – die davor durchgeführte Vermögensübertragung (hier: Geschäftsanteil an der B. Ges mbH) innerhalb der Dreijahresfrist rückgängig gemacht werde, einen Anwendungsfall für die Nichtfestsetzung für beide Übertragungsvorgänge dar.

Dazu beantragte die Bf. den Bescheid vom 26. April 2012 über die Abweisung des Antrages auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer als auch den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012 betreffend Vereinigung aller Anteile an der B. Ges mbH durch Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 aufzuheben und keine Grunderwerbsteuer festzusetzen.

Mit Schriftsatz vom 1. Juni 2012 erhob die Bf. Berufung gegen den unter der ErfNr. 1/2012 erlassenen Bescheid, im Wesentlichen gleichlautend mit Begründung der Berufung gegen die unter der ErfNr. 1/2011 erlassenen Bescheide.

Dazu beantragte die Bf. den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012 betreffend Übertragung aller Anteile an B. Ges mbH durch Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 aufzuheben und keine Grunderwerbsteuer festzusetzen.

Zu sämtlichen Berufungen beantragte die Bf. gemäß § 284 Abs. 1 BAO Senatsentscheidung und gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

Die Berufungen wurden dem Unabhängigen Finanzsenat vom FAGVG ohne Erlassung von Berufungsvorentscheidungen mit der Frage, ob § 17 GrEStG anwendbar sei, vorgelegt.

Da die gegenständlichen Berufungen am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig waren, ist die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs.

38 BAO auf das Bundesfinanzgericht (BFG) übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aus dem Firmenbuch, in welches das Bundesfinanzgericht Einsicht nahm, ist ersichtlich, dass die gegenständliche Verschmelzung ins Firmenbuch bei Bf. als aufnehmende Gesellschaft und dementsprechend auch die Löschung der A. Austria am 25. Februar 2012 eingetragen worden ist.

Weiters ist aus dem Firmenbuch ersichtlich, dass auf Grund eines Antrages vom 3. April 2012 die Bf. als alleinige Gesellschafterin der B. Ges mbH aufscheint.

Die Anträge auf Senatsentscheidung und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung wurden mit Eingabe vom 17. März 2016 zurückgenommen.

Sachverhalt

Mit notariell beurkundeten Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 brachte Dr. F. G. seinen für die Bf. treuhändig gehaltenen Geschäftsanteil (0,05 % des Stammkapitals) an der B. GmbH (FN 3x) und die Bf. ihren Geschäftsanteil (99,95% des Stammkapitals) an der B. GmbH sowie das wirtschaftliche Eigentum am Treuhandanteil in die A. Austria ein, womit sämtliche Anteile an der B. GmbH in der Hand der A. Austria vereinigt worden sind.

Eine Erhöhung des Stammkapitals der übernehmenden Gesellschaft ist auf Grund der 100% Beteiligung der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft unterblieben.

Mit dem notariell beurkundeten Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 wurde die A. Austria zum Stichtag 31. Dezember 2011 durch Übertragung ihres gesamten Vermögens einschließlich 100% des gesamten Stammkapitals der B. Ges mbH mit der Bf. als übernehmende Gesellschaft verschmolzen.

Da die übernehmende Gesellschaft sämtliche Geschäftsanteile an der übertragenen Gesellschaft gehalten hat, waren gemäß § 96 Abs. 2 GmbHG iV. mit § 224 Abs. 1 Z 1 AktG Gesellschaftsanteile nicht zu gewähren.

Die B. Ges mbH war auf Grund eines Kaufvertrages im Jahr 2005 bis über den Zeitpunkt der Durchführung der gegenständlichen Verschmelzung hinaus Eigentümerin der Liegenschaft EZ1 GB H. BG I. mit einem zuletzt zum 1. Jänner 1995 festgestellte erhöhte Einheitswert von € 402.534,83.

Die Verschmelzung wurde bei der aufnehmenden Gesellschaft am 25. Februar 2012 ins Firmenbuch eingetragen.

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem Firmenbuch und aus den Angaben der Bf. sowie den von der Bf. vorgelegten Unterlagen.

Rechtslage

Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, unterliegen gemäß § 1 Abs. 3 GrEStG 1987 in der zum Zeitpunkt des Abschlusses der gegenständlichen Verträge geltenden Fassung (in der Folge: GrEStG 1987) der Grunderwerbsteuer:

1. 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 oder in der Hand von Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes (herrschende und abhängige Unternehmen) vereinigt werden würden,
2. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist,
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung aller Anteile der Gesellschaft begründet,
4. der Erwerb aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 3 vorausgegangen ist.

Die Steuerschuld entsteht auf Grund des § 8 Abs. 1 GrEStG 1987, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Gemäß § 9 Z 3 lit a GrEStG 1987 ist bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft derjenige Steuerschuldner, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden.

Die Übertragung aller Anteile fällt unter die "übrigen Erwerbsvorgänge" für welche auf Grund der Z 4 leg.cit. die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen Steuerschuldner sind.

Auf Grund des § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 wird die Steuer auf Antrag nicht festgesetzt, wenn der Erwerbsvorgang innerhalb von drei Jahren seit der Entstehung der Steuerschuld durch Vereinbarung, durch Ausübung eines vorbehaltenen Rücktrittsrechtes oder eines Wiederkaufsrechtes rückgängig gemacht wird.

Ist zur Durchführung einer Rückgängigmachung zwischen dem seinerzeitigen Veräußerer und dem seinerzeitigen Erwerber ein Rechtsvorgang erforderlich, der selbst einen Erwerbsvorgang nach § 1 darstellt, so gelten gemäß Abs. 2 leg.cit. die Bestimmungen des Abs. 1 Z 1, 2 und 4. sinngemäß.

Nach Abs. 5 leg.cit sind Anträge nach Abs. 1 bis 4 bis zum Ablauf des fünften Kalenderjahres zu stellen, das auf das Jahr folgt, in dem das den Anspruch auf Nichtfestsetzung oder Abänderung der Steuer begründende Ereignis eingetreten ist. Die Frist endet keinesfalls jedoch vor Ablauf eines Jahres nach Wirksamwerden der Festsetzung.

Bei Gesamtrechtsnachfolge gehen die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers gemäß § 19 Abs. 1 BAO auf den Rechtsnachfolger über. Für den Umfang der Inanspruchnahme des Rechtsnachfolgers gelten die Bestimmungen des bürgerlichen Rechtes.

Erwägungen

Bei der Einbringung des Geschäftsanteiles der Bf. von 99,95% der Stammeinlage und der Einbringung des Geschäftsanteiles der Dr. F. G. von 0,05% der Stammeinlage an der

B. Ges mbH mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 handelt es sich um zwei Rechtsgeschäfte, welche jeweils den Anspruch auf Übertragung eines Geschäftsanteiles an der B. Ges mbH begründeten und die Vereinigung aller Anteile dieser Gesellschaft in der Hand der A. Austria zur Folge hatten.

Da zum Vermögen der B. Ges mbH ein inländisches Grundstück gehörte, wurde mit dem Abschluss des Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht.

Beim Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 handelt es sich um ein Rechtsgeschäft, welches einen Anspruch der Bf. auf Übertragung des in der Hand der A. Austria vereinigten Geschäftsanteils an der B. Ges mbH von 100% am Stammkapital begründete.

Da sich das oa. Grundstück zum Zeitpunkt des Abschlusses des Verschmelzungsvertrages noch im Vermögen der B. Ges mbH befand, wurde mit dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987 begründet.

Eine Verschmelzung nach § 96 GmbHG führt zum Untergang der übertragenden Gesellschaft, weil deren Vermögen zur Gänze auf die aufnehmende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übergeht. Mit der Eintragung der Fusion in das für die übertragende Gesellschaft zuständige Firmenbuch erlischt die übertragende Gesellschaft. Damit ist die Verschmelzung vollzogen und die Gesamtrechtsnachfolge bewirkt. Eigentum geht zu diesem Zeitpunkt auf die übernehmende Gesellschaft über (vgl. OGH 11.11.2003, 5 Ob 252/03z; VwGH 21.03.2012, 2012/16/0042).

Beim Verschmelzungsvertrag selbst handelt es sich um ein - "anderes" - Rechtsgeschäft i.S.d. § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, das den Anspruch auf Übereignung der einen Bestandteil des Vermögens der übertragenden Gesellschaft bildenden Grundstücke begründet (VwGH 4.11.94, 94/16/0177). Im Falle einer Verschmelzung entsteht die Grunderwerbsteuerpflicht mit der Begründung des Übereignungsanspruches, also dem Abschluss des Verschmelzungsvertrages und nicht mit dem im Verschmelzungsvertrag angeführten Stichtag (vgl. VwGH 28.5.1998, 97/16/0301).

Da § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG ebenfalls auf das Verpflichtungsgeschäft abstellt, gelten die Ausführungen zu § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG, wonach der Erwerbsvorgang mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages verwirklicht ist, auch für die Übertragung aller Anteile.

Bescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011, Abweisung des Antrages vom 17. Februar 2012

Zur Beschwerde gegen den Bescheid vom 26. April 2012 betreffend Abweisung des Antrages der Bf. vom 17. Februar 2012, eingelangt beim FAGVG am 22. Februar 2012, auf Nichtfestsetzung von Grunderwerbsteuer der A. D. E. Holding GmbH betreffend Vereinigung aller Anteile bzw. Übertragung aller Anteile der B. Ges ist zu sagen,

1. dass die Bf. für den Vorgang, welcher in der Abgabenerklärung vom 17. Jänner 2011 erklärt wurde, also für die Vereinigung aller Anteile der B. Ges mbH in der Hand der A. Austria auf Grund des § 9 Z 3 lit a GrEStG nicht als Steuerschuldnerin in Betracht kommt und zum Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht Gesamtrechtsnachfolgerin der A. Austria war und somit zur Stellung des Antrages auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Vereinigung aller Anteile nicht legitimiert war, womit dieser Antrag als unzulässig zurückzuweisen war
und

2. dass über den Antrag auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Übertragung aller Anteile der B. Ges mbH mit Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 von der A. Austria an die Bf. mit der Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, abgesprochen worden ist und dieser Antrag einer von der Festsetzung gesonderten bescheidmäßigen Absprache nicht bedurfte, womit der entsprechende Spruchteil aufzuheben war.

Grunderwerbsteuerbescheid betr. Vereinigung aller Anteile, ErfNr. 1/2011,

Es war zwar der Antrag der Bf. vom 22. Februar 2012 als Rechtsnachfolgerin der A. Austria auf Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer für die Vereinigung aller Anteile der B. Ges mbH mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 in der Hand der A. Austria wie oben ausgeführt zurückzuweisen.

Im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2011, mit welchem gegenüber der Bf. als Rechtsnachfolgerin der A. Austria die Grunderwerbsteuer für diese Vereinigung aller Anteile festgesetzt worden ist, also nachdem die Bf. Gesamtrechtsnachfolgerin der Steuerschuldnerin geworden ist und auf Grund des § 19 Abs. 1 BAO die Rechte und Pflichten der A. Austria auf die Bf. übergegangen sind, begehrte die Bf. jedoch ebenfalls die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer.

Ein Antrag nach § 17 Abs. 1 GrEStG kann auch während eines Rechtsmittelverfahrens hinsichtlich der bereits festgesetzten Steuer gestellt werden und ist von der Rechtsmittelbehörde in diesem Verfahren zu beachten. Liegt ein Nichtfestsetzungsantrag vor, dann darf ohne dessen Würdigung für den möglicherweise infolge Rückgängigmachung steuerfreien Erwerbsvorgang eine Steuerfestsetzung im Rechtsmittelverfahren nicht bestätigt werden. Der Rechtsmittelbehörde ist es daher verwehrt, ohne Bedachtnahme darauf zu entscheiden, dass ein Antrag nach § 17 GrEStG vorliegt (vgl. VwGH 20.1.1983, 16/2279/80; siehe in Fellner, Grunderwerbsteuer-Kommentar, Rz 17 und 22 zu § 17 GrEStG).

Der Ansicht der Bf., dass mit dem zwischen den Vertragsparteien des Einbringungsvertrages abgeschlossenen Verschmelzungsvertrag der einbringungsgegenständliche Anteil an der B. Ges mbH wieder in die Bf. zurückgelangt ist, ist zu folgen.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 17 Abs. 1 Z. 1 GrEStG und die Nichtfestsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 17 Abs. 2 GrEStG ist nicht, dass das den vorangegangenen Erwerbsvorgang begründende Verpflichtungsgeschäft aufgehoben wird oder der actus contrarius das gleiche Verpflichtungsgeschäft wie das vorangegangene ist (VwGH 29.10.1998, 98/16/0115; VwGH 3.6.1993, 90/16/0144).

Alle Tatbestände des § 17 GrEStG haben gemeinsam, dass sie sich auf eine Parteivereinbarung gründen (VwGH vom 9. 8 2001, 2000/16/0085). Rechtserheblich ist dabei schon die Vereinbarung (der Rückgängigmachung etc), was in zeitlicher Hinsicht für die Einhaltung der jeweiligen Fristen von Bedeutung ist (vgl. dazu VwGH vom 30.01.1980, 2812, 2936, 2937/78, nach welchem Erkenntnis bereits in der Annahme eines Rücktrittsangebotes der Veräußerin durch die Beschwerdeführerin das Tatbestandsbild des § 20 Abs 1 Z 1 GrEStG 1955 als erfüllt angesehen worden war). Die Rückgängigmachung iSd § 17 GrEStG ist also mit dem Abschluss der Vereinbarung erfolgt (vgl VwGH vom 11. 4. 1991, 90/16/0009, und vom 26. 6. 1997, 97/16/0024)(Fellner, aaO, Rz. 8 und 9 zu § 17 GrEStG).

Rückgängig gemacht ist ein Erwerbsvorgang dann, wenn sich die Vertragspartner derart aus ihren vertraglichen Bindungen entlassen haben, dass die Möglichkeit der Verfügung über das Grundstück *[hier: über den Geschäftsanteil]* nicht beim Erwerber verbleibt, sondern der Veräußerer seine ursprüngliche Rechtsstellung wiedererlangt. Ein Erwerbsvorgang ist also nur dann rückgängig gemacht, wenn der Verkäufer jene Verfügungsmacht über das Grundstück, die er vor Vertragsabschluss innehatte, wiedererlangt hat (vgl. Fellner aaO, Rz. 14 zu § 17 GrEStG).

Da auf Grund dieses Verschmelzungsvertrages keine Geschäftsanteile zu gewähren waren, konnte die Bf. ohne weitere Mitwirkung Dritter diesen beim Firmenbuch anmelden. Die Bf. hat die Verfügungsmacht über den einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteil somit bereits mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages wieder erlangt (vgl. VwGH 23.01.2003, 2002/16/0111; UFS 08.02.2011, RV/1003-W/06).

Die Anmeldung am 13. Februar 2012 hatte dann auch die Eintragung ins Firmenbuch mit 25. Februar 2012 und damit den Übergang des Eigentums am Geschäftsanteil zur Folge.

Dass der einbringungsgegenständliche Geschäftsanteil mit dem vom Treuhänder eingebrachten Geschäftsanteil vereinigt worden ist, und der Bf. nicht nur der von ihr eingebrachte Geschäftsanteil rückübertragen, sondern mehr rückübertragen worden ist, nämlich ein Geschäftsanteil der 100% der Stammeinlagen repräsentiert, ändert nichts daran, dass die Einbringung der Bf. hinsichtlich des einbringungsgegenständlichen Geschäftsanteiles an der B. Ges mbH zur Gänze rückgängig gemacht worden ist.

Wie das FAGVG im Abweisungsbescheid vom 26. April 2012 selbst ausgeführt hat, fällt die Anteilsvereinigung dann weg, wenn mindestens einer der Übertragungsakte, die zur Anteilsvereinigung geführt haben, in vollem Umfang aufgehoben wird (vgl. auch Fellner, aaO., Rz 7c zu § 17 GrEStG und Gassner, Anteilsvereinigung im Grunderwerbsteuerrecht, S 126).

Wenn das FAGVG jedoch meint, dass bei Rückgängigmachung einer Anteilsvereinigung jedenfalls eine "Aufhebung" des Übertragungsaktes erforderlich wäre, so ist auf die oa. Judikatur zu § 17 GrEStG zu verweisen, wonach es nicht erforderlich ist, dass das den vorangegangenen Erwerbsvorgang begründende Verpflichtungsgeschäft aufgehoben wird oder der actus contrarius das gleiche Verpflichtungsgeschäft wie das vorangegangene ist. Es kommt nur darauf an, dass der Veräußerer jene Verfügungsmacht über das Grundstück (bzw. hier über den Geschäftsanteil), die er vor Vertragsabschluß innegehabt hat durch einen der im § 17 Abs. 1 GrEStG genannten Rechtsvorgänge wiedererlangt (vgl. VwGH 29.10.1998, 98/16/0115) .

Es besteht kein Grund, dies im Falle eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs. 3 GrEStG anders zu sehen als bei den übrigen Erwerbsvorgängen.

Da die Rückgängigmachung innerhalb einer Frist von drei Jahren ab Entstehen der Steuerschuld für den ursprünglichen Erwerbsvorgang durch Vereinbarung erfolgte, war die Befreiung nach § 17 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 zu gewähren.

Grunderwerbsteuerbescheid betr. Übertragung aller Anteile, ErfNr. 1/2012

Zur Beschwerde gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, mit welchem das Finanzamt die Grunderwerbsteuer für die Übertragung aller Anteile an der B. Ges mbH von der A. Austria auf die Bf. festgesetzt hat, ist Folgendes zu sagen:

Wie oben ausgeführt, handelt es sich beim Verschmelzungsvertrag vom 9. Februar 2012 um ein Rechtsgeschäft im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 3 GrEStG 1987.

Entgegen der Ansicht der Bf. wurde mit dem Verschmelzungsvertrag nicht nur die Einbringung des Geschäftsanteiles der Bf. in die A. Austria rückgängig gemacht. Eine solche Rückgängigmachung alleine hätte keinen grunderwerbsteuerbaren Erwerbsvorgang dargestellt.

Ebenso hätte die vollständige Rückgängigmachung, nämlich die Rückübertragung des mit Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 16. November 2010 vom Treuhänder Dr. F. G. eingebrachten Anteil an Dr. F. G. zusätzlich zur Rückübertragung des von der Bf. in die A. Austria eingebrachten Geschäftsanteiles an die Bf., keine Grunderwerbsteuer zur Folge gehabt.

Bei Erwerbsvorgängen nach § 1 Abs. 3 GrEStG ist die wirtschaftliche Betrachtungsweise ausgeschlossen, es handelt sich dabei um eine rein an das Zivilrecht anknüpfende Bestimmung (vgl. Fellner, aaO. Rz 291 zu § 1 Abs. 3 GrEStG; VwGH 23.01.2003, 2002/16/0228).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist für eine Rückgängigmachung eines Vertrages iS des § 17 GrEStG eine Parteienvereinbarung zwischen denselben Vertragspartnern erforderlich, zwischen denen seinerzeit der Erwerbsvorgang abgeschlossen worden war (vgl. VwGH 08.09.2010, 2008/16/0183).

Dem entsprechend stellt die mit dem Verschmelzungsvertrag im Rahmen der Übertragung des vereinigten Geschäftsanteiles vorgenommene Mitübertragung des vom Treuhänder eingebrachten Geschäftsanteiles an die Bf. als seinerzeitige wirtschaftliche Eigentümerin keine Rückgängigmachung dar.

Die vom Grunderwerbsteuerbescheid vom 26. April 2012, ErfNr. 1/2012, erfasste Übertragung aller Anteile von der A. Austria an die Bf. war zur Durchführung der Rückgängigmachung der Vereinigung aller Anteile an der B. Ges mbH in Hand der A. Austria nicht erforderlich sondern geht über die Rückgängigmachung hinaus, womit für diesen Erwerbsvorgang eine Befreiung nach § 17 Abs. 2 GrEStG nicht in Betracht kommt.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da keine Rechtsfragen, denen grundsätzliche Bedeutung zukäme zu lösen waren, ist eine Revision nicht zulässig.

Das Bundesfinanzgericht hat den Entscheidungen die vom FAGVG wie von der Bf. vertretenen Ansicht zugrunde gelegt, wonach die Anteilsvereinigung dann wegfällt, wenn mindestens einer der Übertragungsakte, die zur Anteilsvereinigung geführt haben im vollem Umfang aufgehoben wird, wobei auf VwGH 29.10.1998, 98/16/0115 zu verweisen ist, wonach eine "Aufhebung" im eigentlichen Sinn nicht erforderlich ist.

Weiters wird auf VwGH 23.01.2003, 2002/16/0228 hingewiesen, wonach es sich bei § 1 Abs. 3 GrEStG um eine rein an das Zivilrecht anknüpfende Bestimmung handelt und auf VwGH 08.09.2010, 2008/16/0183, wonach für eine Rückgängigmachung eines Vertrages iS des § 17 GrEStG eine Parteienvereinbarung zwischen denselben Vertragspartnern erforderlich ist, zwischen denen seinerzeit der Erwerbsvorgang abgeschlossen worden ist. Zur Frage des Zeitpunktes der Gesamtrechtsnachfolge bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften wird auf VwGH 21.03.2012, 2012/16/0042 hingewiesen.

Wien, am 31. März 2016