

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache DGmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des FA GVG vom 6. Oktober 2010, ErfNr3, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Wie im Bescheid vom 6. Oktober 2010 beträgt die Grunderwerbsteuer **14.440,26 €**.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Im Zuge größerer Umstrukturierungsmaßnahmen des Firmengeflechts der Unternehmer G1, G2, G3 haben im Jahr 2007 parallel zwei Einbringungen nach den Vorschriften des Art. III UmgrStG und im Jahr 2008 eine Spaltung, Firmenänderungen und eine Verschmelzung stattgefunden, mit dem Ziel, das unbewegliche Betriebsvermögen (=das Betriebsgebäude) und die Liegenschaftsverwaltung in der DGmbH, =GmbH, zu konzentrieren und den operativen Betrieb der GGmbH, =Betrieb, zu übertragen. Bei allen Transaktionen sollte jedoch das zivilrechtliche Eigentum an den betrieblich genutzten Liegenschaften unverändert bei den Unternehmern verbleiben, sodass Einbringung bzw. Verschmelzung nur das Gebäude nicht hingegen den Grund und Boden umfasst haben.

Dabei wurden folgende GrESt-pflichtige Vorgänge verwirklicht:

I) ErfNr1:

Einbringung am 25. Oktober 2007 der GKG, =G-KG, in die Ges2 mit dem Baurecht EZ1B, =BR 1, ob der Liegenschaft EZ1, =L 1, mit einem Einheitswert von 175.795,59 € (GrESt 12.305,69 € selbst berechnet und abgeführt - unstrittig).

II) ErfNr2:

Einbringung am 17. Dezember 2007 der DKG, =D-KG, in die HGmbH, =Holding, mit dem Superädifikat auf der Liegenschaft EZ2, =L 2, mit einem (Hilfs-)Einheitswert in Höhe von 201.929,81 € (GrESt 14.440,26 € - RV/5100300/2011).

III) ErfNr3:

Verschmelzung am 26. September 2008 der übertragenden Holding - mitsamt dem Superädifikat auf der Liegenschaft L 2 mit einem Einheitswert von 272.800 € - mit der übernehmenden GmbH (GrESt 19.401,23 € - RV/5100299/2011).

Hier gegenständlich ist die Verschmelzung III) der Holding mit der GmbH:

Mit **Verschmelzungsvertrag vom 26. September 2008** wurde die Holding durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes - auf Grundlage des Verschmelzungsbilanz zum 31. Jänner 2008 - im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gemäß Art. I UmGrStG mit der GmbH verschmolzen.

Punkt 5.2 des Verschmelzungsvertrages lautet:

Die übertragende Gesellschaft (Holding) hat kein grundbücherlich ausgewiesenes Liegenschaftseigentum. Die in der Schlussbilanz zum 31. Jänner 2008 ausgewiesenen Grundstücke und Bauten stellen ein Superädifikat dar. Die Rechte und Pflichten an diesem Superädifikat gehen im Hinblick auf die Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft (GmbH) über.

Die Gesellschaften erklären, dass diese Verschmelzung nach den Vorschriften und mit den Folgen des Art. I UmGrStG erfolgen soll.

Das genannte Superädifikat wurde (als Baurecht auf L 2) im Jahr 1992 errichtet und ist mit Einbringungsvertrag II vom 17. Dezember 2007 und einem Hilfseinheitswert von 201.929,81 € in das wirtschaftliche Eigentum der Holding übergegangen (siehe Erkenntnis vom gleichen Tag, RV , zu ErfNr2).

Darüber hinaus war die Holding aufgrund der Einbringung II auch außerbücherliche Eigentümerin der EZP , =Parkplatz, mit einem Einheitswert von 4.360 €. Dieses Grundstück war bei den Übertragungsvorgängen II und III irrtümlich nicht erfasst worden, sodass im Grundbuch die GmbH mit Amtsbestätigung vom 24. Februar 2009 als Eigentümerin eingetragen wurde.

Verfahren

Im Jahr 2011 haben zwei abgabenbehördliche **Prüfungen** stattgefunden:

Bei einer ertragsteuerlichen Prüfung, ABE , wurde die Verschmelzung als rechtmäßig anerkannt.

Bei einer Gebührenprüfung, ABG , ist hingegen hervorgekommen, dass das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) für obigen Verschmelzungsvertrag im Jahr 2008 Grunderwerbsteuer (GrESt) festgesetzt, infolge einer Berufung jedoch wieder abgeschrieben hat (ErfNrxy).

Zu einem späteren Zeitpunkt hat der Rechtsanwalt der GmbH zwecks Erhalt einer Unbedenklichkeitsbescheinigung für den gegenständlichen Verschmelzungsvertrag

neuerlich eine ErfNr3 vergeben und GrEST in Höhe von 305,23 € nur für den Parkplatz selbst berechnet.

Nach Auffassung des Prüfers war die Holding jedoch seit 2007 einbringungsbedingt auch außerbücherliche Eigentümerin des Superädifikates, sodass dessen Übertragung von der Holding auf die GmbH im Zuge der Verschmelzung ebenfalls GrEST-pflichtig gewesen wäre und daher der Berufung unter falschen Voraussetzungen stattgegeben worden sei.

Daraufhin hat das GVG **mit Bescheid gemäß § 201 BAO vom 6. Oktober 2010** hinsichtlich des Verschmelzungsvertrages vom 26. September 2008 die GrEST vom 2-fachen Einheitswert des übertragenen Grundvermögens (Hilfseinheitswert für das Superädifikat plus Einheitswert Parkplatz) in Höhe von 14.440,26 € festgesetzt.

Dagegen richtet sich die gegenständliche **Berufung vom 5. November 2010** der GmbH, weil ein Gebäude einbezogen worden sei, das weder im zivilrechtlichen noch im wirtschaftlichen Eigentum der übertragenden Holding gestanden habe und überdies ein anteiliger Hilfseinheitswert nicht herangezogen werden dürfe. Des weiteren seien Gebäudeinvestitionen der Schwesterfirma G-KG, in den Hilfseinheitswert eingeflossen.

In der **Berufungsvorentscheidung vom 18. Jänner 2011** hat das GVG sodann die gesamte wirtschaftliche Einheit L 2, Grund und Boden plus Superädifikat, in die Bemessungsgrundlage einbezogen, sodass sich die GrEST nunmehr in Höhe von 19.401,23 € ergeben hat. Zur Begründung führt das GVG aus, die Holding sei außerbücherliche, zivilrechtliche Eigentümerin an dem genannten Liegenschaftsvermögen gewesen, sodass dieses verschmelzungsbedingt auf die GmbH übergegangen sei. Für die Bemessung sei der gesamte zuletzt festgestellte Einheitswert zum 1.1.2008 in Höhe von 272.800 € heranzuziehen gewesen.

Am 14. Februar 2011 hat die GmbH den gegenständlichen Antrag auf Vorlage der Berufung an die II. Instanz gestellt mit der ergänzenden Begründung: Im Zuge der Einbringung der D-KG, sei lediglich das Superädifikat auf die Holding übertragen, der Grund und Boden ins steuerliche Privatvermögen überführt worden. Es sei falsch, dass die Holding zivilrechtliche Eigentümerin der gesamten L 2 gewesen sei und könne der Bodenwert daher nicht in die Bemessung einbezogen werden. Die Holding könne nicht mehr Liegenschaftsvermögen übertragen, als sie durch die vorhergehende Einbringung erworben habe. Überdies werde seitens der Betriebsprüfung die Ansicht vertreten, dass das Gebäude im Zuge des Wegfalles des Baurechtes auf die Grundeigentümer übergegangen sei. Eine GrEST-Festsetzung sei daher für alle Umgründungsvorgänge obsolet. Gleichzeitig wird die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Das GVG hat die Berufung am 3. März 2011 dem UFS vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Das BFG hat zur vollständigen Klärung des Sachverhaltes am 23. September 2014 und 12. Februar 2015 zwei Ergänzungsvorhalte beschlossen, worauf die GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., Bilanzen, Unterlagen über die Betriebsprüfung, Unterlagen über eine Bauführung im Jahr 2011 sowie zwei Angebote je vom 1. Dezember 2008 auf Abschluss eines Mietvertrages vorgelegt hat.

1. Angebot auf Abschluss eines Mietvertrages auf unbestimmte Dauer hinsichtlich L 2 der zivilrechtlichen Eigentümerinnen an die GmbH, und
2. Angebot zur Anmietung des Superädifikates auf L 2 auf unbestimmte Dauer der GmbH an den Betrieb.

Am 23. Juni 2015 hat die Bf. auf die Abhaltung der mündlichen Verhandlung verzichtet.

Beweiswürdigung

Dieser Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes, der weiteren Urkunden (Baurechtsvertrag vom 11.2.1991 samt Nachtrag vom 12.12.2005, Löschungserklärung, Unterlagen der BP und Angebote), Grundbuchs- und Firmenbuchauszüge, Einheitswertabfragen sowie der Parteienangaben erwiesen.

Rechtslage

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Nach § 2 Abs. 2 Z 2 GrEStG 1987 stehen den Grundstücken Gebäude auf fremden Boden gleich.

Nach § 6 Abs. 3 GrEStG 1987 ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein besonderer Einheitswert zu ermitteln, wenn sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert haben, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wert- oder Artfortschreibung oder Nachfeststellung gegeben sind.

Werden auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des GrEStG 1987 verwirklicht, so ist die GrESt gemäß § 6 Abs. 6 UmgrStG vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Erwägungen

Unter Verschmelzung versteht man die Vereinigung von Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit, wobei das gesamte Vermögen (einschließlich der Schulden) der übertragenden Körperschaft auf die übernehmende Körperschaft übergeht und die Rechtspersönlichkeit der übertragenden Körperschaft erlischt.

Zu der GrESt-problematik in diesem Zusammenhang siehe insbesondere die Umgründungssteuerrichtlinien des BMfF (UmgrStR 2002, Rzn. 330 bis 339)

Werden auf Grund einer Verschmelzung Erwerbsvorgänge nach § 1 GrEStG 1987 verwirklicht, so ist gemäß § 6 Abs. 6 UmgrStG die GrESt vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. (330)

Zu den Rechtsgeschäften, die einen Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 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. (331)

Eine GrESt-pflicht wird durch die Bestimmung des § 1 Abs. 2 GrEStG auch durch Grundstücke, die sich bloß in der wirtschaftlichen Verfügungsmacht der übertragenden Gesellschaft befinden, ausgelöst. (334)

Für alle Fälle, in denen auf Grund der Verschmelzung Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG 1987 verwirklicht werden, kommt die Spezialbestimmung des § 6 Abs. 6 UmgrStG zur Anwendung. Diese Bestimmung schafft eine Ausnahme vom sonst bei der GrESt idR anzuwendenden Steuermaßstab der Gegenleistung (siehe § 4 Abs. 1 GrEStG 1987). (335)

Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorangegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt wurde. Einwendungen gegen die Richtigkeit des Einheitswertbescheides können entsprechend der Bestimmung des § 252 BAO nicht im Grunderwerbsteuerverfahren geltend gemacht werden. (338)

Im Zeitpunkt der gegenständlichen Verschmelzung war die Holding wirtschaftliche Eigentümerin eines Superädifikates auf L 2 und war dieses in der Schlussbilanz zum 31. Jänner 2008 ausgewiesen. Hiezu kann auf das Ergebnis der über alle Umgründungsvorgänge des Firmengeflechts stattgefundenen Betriebsprüfung und das bezug habende Erkenntnis vom heutigen Tag, RV/5100300/2011, hingewiesen werden. Lt. Verschmelzungsvertrag vom 26. September 2008 *"gehen die Rechte und Pflichten an diesem Superädifikat im Hinblick auf die Verschmelzung auf die übernehmende Gesellschaft (GmbH) über"*.

Die hier zu beurteilende Verschmelzung gemäß Art. I UmgrStG hat somit zweifelsfrei auch Grundvermögen, nämlich ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden, umfasst. Der Übergang des Betriebsgebäudes von der Holding auf die GmbH ist nach § 6 Abs. 6 UmGrStG zwingend vom Zweifachen des Einheitswertes zu besteuern.

Der GmbH ist allerdings darin zuzustimmen, dass zivilrechtliche und grundbücherliche Eigentümer von L 2 weiterhin die beiden vormaligen Kommanditisten, G1 und G2, sind. Anlässlich der Einbringung ihrer Kommanditanteile am 17. Dezember 2007 haben sich die Kommanditisten (alleine) den Grund und Boden zurückbehalten und ist daher nur das Gebäude als Superädifikat ins wirtschaftliche Eigentum der Holding übergegangen. Damit hat die GmbH auch damit Recht, dass niemand mehr Rechte übertragen kann, als er selbst hat ("nemo plus iuris transferre potest quam ipse habet").

Ein Superädifikat setzt ein Grundbenützungsrecht voraus, welches idR durch eine vertragliche Vereinbarung mit dem Grundeigentümer - etwa durch einen Bestandvertrag - eingeräumt werden wird. Die Einräumung dieses Grundbenützungsrechtes stellt für sich alleine keinen GrEST-pflichtigen Vorgang dar. Im gegenständlichen Fall haben die Eigentümer nachträglich am 1. Dezember 2008 der GmbH ein unwiderrufliches Anbot auf Abschluss eines Mietvertrages auf unbestimmte Zeit gegen einen monatlichen Mietzins von 2.637,25 € gestellt.

Der GrEST ist somit nur das Gebäude zu unterziehen.

Der zuletzt festgestellte Einheitswert zum 1.1.2008 für die Gesamtliegenschaft hat 272.800 € betragen und ist rechtskräftig.

Das GVG hat seinerzeit für das gegenständliche Superädifikat entsprechend der Bestimmung des § 6 Abs. 3 GrESTG 1987 beim Lagefinanzamt einen Hilfseinheitswert angefordert. Nach Auskunft des Lagefinanzamtes vom 4. Oktober 2010 hat zum 17. Dezember 2007 der Gebäudewert von L 2 201.929,81 € betragen. Da zwischen diesem Zeitpunkt und dem Stichtag keine Änderungen im Einheitswert stattgefunden haben, kann dieser festgestellte Hilfseinheitswert auch für die gegenständliche Entscheidung herangezogen werden. Die GrEST beträgt daher, wie vom GVG in seinem Erstbescheid errechnet, 14.440,26 €. Die Verböserung in der Berufungsvorentscheidung ist zu Unrecht vorgenommen worden.

Zu den Einwendungen hinsichtlich der Gebäudeinvestitionen der Schwesterfirma G-KG siehe auch das Urteil vom heutigen Tag, RV/5100300/2011.

Ein bloßer Gebäudeteil kann nicht als selbständiges Gebäude und damit nicht als eigenes Gebäude auf fremdem Grund und Boden angesehen werden.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist die Frage, ob ein einheitliches Gebäude oder mehrere Gebäude vorliegen, nach bautechnischen Kriterien zu lösen. Maßgebend ist, ob die Gebäude unmittelbar aneinander grenzend angebaut bzw. ineinander integriert bzw. aufeinander errichtet sind oder mit entsprechendem räumlichen Abstand voneinander (vgl. VwGH 30.6.1994, 92/15/0213).

Da das Gebäude optisch, von der Luft aus gesehen, aus nur einer Dachfläche besteht, die von der G-KG finanzierten Gebäudeteile somit räumlich integriert sind, liegt ein einheitliches Gebäude vor, welches steuerlich keine getrenntes Schicksal haben kann. Nicht zuletzt wäre für den Fall, dass die Gebäudeinvestitionen aus 2007 der G-KG zuzurechnen gewesen wären, diesbezüglich schon bei der Einbringung am 25. Oktober 2007 GrEST angefallen und wäre für die durch Einbringung auf den Betrieb übergegangenen eigenen Gebäudeteile der G-KG ein Mietvertrag (lt. Anbot) überflüssig.

Die Beschwerde gegen den Bescheid vom 6. Oktober 2010 war daher in ihrem Kern unbegründet, hinsichtlich der Verböserung konnte der Bf. jedoch gefolgt werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH (VwGH vom 26. Februar 1958, Slg. 1786/F) erfolgt, sodass keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde.

Linz, am 25. Juni 2015