



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 20

GZ. RV/1258-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Adr, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41-43, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Februar 2004 zu ErfNr.xxx betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Die T-KG war im Jahr 2001 Eigentümerin der Liegenschaften:

- EZ-1,
- EZ-2,
- EZ-3 und
- EZ-4
- sowie weiterer Liegenschaften in den Bundesländern Oberösterreich und Salzburg.

Gesellschafter der T.-KG waren am 18. Mai 2001:

- 1) als Komplementärin (ohne Substanzbeteiligung und ohne Beteiligung am Gewinn und Verlust – reine Arbeitsgesellschafterin) die E-KG und
- 2) als Kommanditistin (mit einer 100 %-igen Substanzbeteiligung) die E-GmbH.

Zwischen der E.-KG und E.-GmbH bestand am 18. Mai 2001 folgende gesellschaftsrechtliche Verbindung (siehe dazu auch die mit dem Vorhalt vom 20. November 2006 als Beilage übermittelte Darstellung):

- E.-KG war zu ca. 36 % an der S-AG beteiligt
- Die S-AG war zu 99,9 % an der S-GmbH, – der nunmehrigen Berufungswerberin, kurz Bw. - beteiligt.
- S.-GmbH war zu 100 % an E.-GmbH beteiligt.

Daneben war die S.-GmbH auch zu 99,99 % an der I.-GmbH beteiligt. Den restlichen 0,01 % Anteil an der I.-GmbH hielt bis 2003 die T-GmbH treuhändig für die S.-GmbH. Die Anteile an der T.-GmbH gehören zu 100 % der X-Stiftung (kurz Stiftung).

Seit dem Jahr 2000 (Ergebnisabführungsvertrag vom 24. August 2000 mit Wirkung ab 1. September 2000) besteht zwischen I.-GmbH und S.-GmbH ein umsatzsteuerliches Organschaftsverhältnis gemäß § 2 Abs. 2 UStG.

Am 18.5.2001 wurden – in Ausführung eines Umgründungsplanes vom 17. Mai 2001 - die beiden folgenden Umgründungsverträge unterzeichnet:

- 1) "Gesellschafterbeitrittsvertrag zugleich Zusammenschlussvertrag", mit welchem die I.-GmbH - mit ertragsteuerlicher Rückwirkung auf den 31. August 2000 - in die T.-KG als weitere Komplementärin eingetreten und die E.-KG per 30. Juni 2001 aus dieser ausgeschieden ist.
- 2) "Verschmelzungsvertrag", mit welchem die E.-GmbH als übertragende Gesellschaft zum Stichtag 31. August 2000 in die S.-GmbH als aufnehmende Gesellschaft verschmolzen wurde. Diese Verschmelzung wurde am 29. Mai 2001 im Firmenbuch eingetragen.

Im genannten Zusammenschlussvertrag haben sich die E.-KG als persönlich haftende Gesellschafterin und die E.-GmbH als Kommanditistin durch Beitritt der I.-GmbH als weitere persönlich haftende Gesellschafterin zur bestehenden E.KG zusammengeschlossen und zwar hinsichtlich der I.-GmbH gegen Einräumung der Rechtsstellung einer persönlich haftenden Gesellschafterin, ohne Beteiligung am Vermögen. Zusammenenschlussstichtag war der 31.8.2000. Der vertragsgegenständliche Gesellschafterbeitritt der I.-GmbH wurde in handels- und gesellschaftsrechtlicher Hinsicht mit dem Tag der Vertragsunterfertigung (also am 18.5.2001) wirksam. Weiters wurde unwiderruflich vereinbart, dass die E.-KG mit Wirkung vom 30.6.2001 als Gesellschafterin aus der Kommanditgesellschaft ohne dafür zusätzliche notwendige Rechtsakte ausscheiden wird, sodass ab diesem Zeitpunkt nur mehr die I.-GmbH der Kommanditgesellschaft als Komplementärin angehört. Der Eintritt der I.-GmbH in die T.-KG wurde am 31. Mai 2001 ins Firmenbuch eingetragen. Das Ausscheiden der E.-KG aus der T.-KG wurde am 3. Juli 2001 im Firmenbuch eingetragen.

Im Verschmelzungsvertrag wurde vereinbart, dass die E.-GmbH durch Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und unter Verzicht auf die Liquidation mit der S.-GmbH auf der Grundlage der Schlussbilanz zum 31. August 2000 verschmolzen wird. Im Punkt Achtens wurde ausdrücklich festgehalten; dass mit dem Zeitpunkt der Eintragung des vertragsgegenständlichen Verschmelzungsvorganges in das Firmenbuch die aufnehmende Gesellschaft (= S.-GmbH) anstelle der übertragenden Gesellschaft (= E.-GmbH) als Kommanditistin mit allen Rechten und Pflichten in die Gesellschafterstellung der übertragenden Gesellschaft (= E.-GmbH) bei der T.-KG eintreten wird und uno actu mit dieser Firmenbucheintragung den Mitunternehmeranteil an der T.-KG übernimmt, ohne dass es hiezu sonstiger oder gesonderter Übertragungsakte bedarf.

Mit Schreiben vom 3. April 2003 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Bw. unter Hinweise auf eine Besprechung vom 14. August 2003 dem Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr 3 Abgabenerklärungen gemäß § 10 GrEStG mit der Bitte, zwei der Abgabenerklärungen an das Finanzamt Salzburg-Land und an das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien weiterzuleiten. Die drei Abgabenerklärungen enthalten jeweils nähere Angaben zu den im Bereich des jeweiligen Finanzamtes gelegenen Liegenschaften.

Mit Bescheid vom 19. Dezember 2003 setzte das Finanzamt Salzburg-Land zu ErfNr.sss gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "Anteilsvereinigung/Verschmelzungsvertrag..." Grunderwerbsteuer in Höhe von € 167.950,55 (3,5 % vom Wert der Grundstücke von € 4.798.587,24) fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ging das Finanzamt davon aus, dass dieser Betrag der dreifache Einheitswert der im Bundesland Salzburg gelegenen Liegenschaften der T.-KG sei.

Mit Bescheid vom 3. Februar 2004 setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr zu ErfNr.III gegenüber der Bw. für den Rechtsvorgang "Anteilsvereinigung/Verschmelzungsvertrag...." Grunderwerbsteuer in Höhe von € 437.834,64 (3,5 % vom Wert der Grundstücke von € 12.509.560,49) fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ging das Finanzamt davon aus, dass dieser Betrag der dreifache Einheitswert der im Bundesland Oberösterreich gelegenen Liegenschaften der TH KG sei.

Mit Bescheid vom 12. Februar 2004 setzte das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien zu ErfNr.xxx gegenüber der Bw. ebenfalls für den Rechtsvorgang "Anteilsvereinigung/Verschmelzungsvertrag...." Grunderwerbsteuer in Höhe von € 81.655,41 (3,5 % vom Wert der Grundstücke von € 2.333.011,32) fest. Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ging das Finanzamt davon aus, dass dieser Betrag der dreifache

Einheitswert der in den Bundesländern Wien und Niederösterreich gelegenen Liegenschaften der T.-KG sei.

Gegen alle drei Bescheide wurde von der SSG Berufung erhoben und sind die Berufungsverfahren derzeit beim unabhängigen Finanzsenat zu den Geschäftszahlen RV/327-S/04 (Außenstelle Salzburg), RV/858-L/04 (Außenstelle Linz) und RV/1258-W/04 (Außenstelle Wien) anhängig.

Mit Vorhalt vom 20. November 2006 zu RV/1258-W/04 teilte der unabhängige Finanzsenat dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien mit, wie sich der Sachverhalt für ihn darstellt, aus welchem Erwägungen er davon ausgeht, dass sich der wertvollste Teil der Grundstücke der T.-KG nicht im Zuständigkeitsbereich des Finanzamts für Gebühren und Verkehrsteuern Wien befinden und weshalb er beabsichtige, den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Februar 2004 wegen örtlicher Unzuständigkeit aufzuheben.

Dazu wurde vom Finanzamt am 22. Dezember 2006 eine Stellungnahme abgegeben (auf deren Inhalt weiter unten eingegangen wird).

Eine Ausfertigung des Vorhaltes wurde auch der Bw. übermittelt und ihr für eine allfällige Stellungnahme eine Frist bis zum 31. Dezember 2006 eingeräumt. Die Gelegenheit zur Stellungnahme wurde von der Bw. nicht genutzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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) ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrer 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.

Nach Z. 2 leg. cit. unterliegt der Steuer außerdem die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Z 1 vorausgegangen ist.

Die Steuerpflicht tritt in den Fällen des § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG auch dann ein, wenn die Vereinigung aller Anteile in der Hand von Unternehmen iSd § 2 Abs. 2 UStG 1994 stattfindet, weil in der Z 2 auf eine Anteilsvereinigung iSd Z 1 hingewiesen wird (siehe Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz (2004), RZ 13.28 zu §1).

Beim vorliegenden Sachverhalt ist aber zunächst zu prüfen, ob das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien überhaupt – selbst bei Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 Z. 1 GrEStG oder § 1 Abs. 3 Z. 2 GrEStG - für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer örtlich zuständig wäre. Eine etwaige Verletzung der örtlichen Zuständigkeit durch die Abgabenbehörde erster Instanz ist in jedem Stadium des Verfahrens von Amts wegen wahrzunehmen. Greift die im Berufungswege angerufene Abgabenbehörde zweiter Rechtsstufe die sich daraus ergebende Rechtswidrigkeit nicht auf, begründet dies eine inhaltliche Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides, auch wenn dieser Umstand in der Berufung nicht geltend gemacht wurde (vgl. VwGH 26.1.1995, 92/16/0145).

Nach der Judikatur des dt. Bundesfinanzhofes schließt ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 3 GrEStG so viele Steuerfälle ein, als Grundstücke vorhanden sind (vgl. BFH 28.6.1972 II 77/64, BStBl 1972 II S 719).

Dieser Auffassung ist jedoch nach Fellner (siehe Fellner, Kommentar zur Grunderwerbsteuer, Rz 299 zu § 1) entgegenzuhalten, dass der Steuer nach § 1 Abs. 3 GrEStG ein einheitliches Rechtsgeschäft unterliegt. Der Steuer unterliegt der jeweilige Erwerbsvorgang und nicht das Grundstück.

Auch nach Dorazil/Takacs (siehe Dorazil/Takacs, Grunderwerbsteuergesetz (2004), RZ 13.64 zu §1) scheint die Auffassung des Bundesfinanzhofes nicht dem Sinn des Gesetzes zu entsprechen, wenn man die Anteilsvereinigung, die schließlich den Besteuerungsgrund abgibt, als einen einheitlichen Erwerbsvorgang ansieht. Denn der steuerpflichtige Tatbestand ist das Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung einzelner oder aller Anteile der Gesellschaft begründet oder die Vereinigung oder Erwerbung aller Anteile an einer solchen bewirkt und nicht der Erwerb von Grundstücken.

Im Kommentar von Arnold/Arnold zum Grunderwerbsteuergesetz wird unter Tz 382 zu § 1 sowohl auf die oben zitierte Entscheidung des BFH vom 28. 6.1972, II 77/64, BStBl 1972 II S 719) verwiesen als auch festgehalten, dass nach Dorazil - Schwärzler S 102 die Vereinigung aller Anteile auch dann einen einheitlichen Erwerbsvorgang bildet, wenn zum Vermögen der Gesellschaft mehrere Grundstücke gehören. Von den Kommentatoren wird aber nicht dargelegt, welchen der gegenteiligen Auffassungen sie sich anschließen.

Soweit überblickbar besteht zur Frage, ob die Festsetzung der Grunderwerbsteuer bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen nach § 1 Abs. 3 GrEStG, wenn sich im Vermögen der Gesellschaft mehrere Grundstücke befinden, durch einen oder durch mehrere Abgabenbescheide zu erfolgen hat, weder eine Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes noch des unabhängigen Finanzsenates.

Wie jedoch der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals ausdrücklich ausgesprochen hat, ist der abgabenpflichtige Tatbestand nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG nicht der Grundstückserwerb als solcher, sondern die Vereinigung der Gesellschaftsanteile in einer Hand (vgl. ua. VwGH 11.9.1989, 88/15/0155, VwGH 27.6.1985, 84/16/0194), weshalb sich die Referentin des Verfahrens RV/1258-W/04 den oben zitierten Auffassungen von Fellner und Dorazil/Takacs anschließt. Dementsprechend kann – sofern die übrigen Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 3 Z. 1 oder § 1 Abs. 3 Z. 2 GrEStG vorliegen - durch den oben geschilderten Sachverhalt nur ein steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht werden und kann nur ein Finanzamt für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert aller im Vermögen der T.-KG befindlichen Grundstücke zuständig sein.

Die vom Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 22. Dezember 2006 zitierten Erkenntnisse des VwGH 21.1.1982, 81/16/0021 und VwGH 15.12.1988, 88/16/0171 sagen nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates nichts darüber aus, ob bei Vorhandensein mehrerer Grundstücke ein einheitlicher Erwerbsvorgang verwirklicht wird oder ob mehrere Erwerbsvorgänge vorliegen. Unstrittig ist, dass im Falle eines Erwerbsvorganges nach § 1 Abs 3 Z 1 GrEStG ("Anteilsvereinigung") die zu erstattende Anzeige auch die Bekanntgabe der der Gesellschaft gehörenden Grundstücke zu enthalten hat. Aus der Sachverhaltsdarstellung des genannten Erkenntnisses ergibt sich im Gegenteil, dass im dortigen Fall die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit einem Bescheid erfolgte, obwohl sich mehrere Grundstücke im Gesellschaftsvermögen befanden (nicht ersichtlich ist allerdings, ob die Grundstücke im Zuständigkeitsbereich mehrere Finanzämter gelegen sind). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates muss die im Erkenntnis enthaltene Aussage "weil jeder Erwerbsvorgang selbständig die Grunderwerbsteuerpflicht auslöst" im Zusammenhang mit der im Beschwerdefall strittigen Frage gesehen werden. Die damalige Beschwerdeführerin vermeinte im Zusammenhang mit dem Beginn der Verjährungsfrist, dass die dem Erwerb der Grundstücke durch die Gesellschaft zugrundeliegenden Rechtsvorgänge (Kaufverträge nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1955) ohnedies laufend dem Finanzamt ordnungsgemäß angezeigt worden seien und solcherart "amtsbekannt" gewesen seien. Zu diesem Vorbringen betonte der Verwaltungsgerichtshof, dass jeder Erwerbsvorgang selbständig die Grunderwerbsteuer auslöst und auch gesondert anzugeben ist (im Beschwerdefall Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG und nach § 1 Abs. 3 Z 1 GrEStG).

Im Übrigen wird im angefochtenen Bescheid (ebenso wie in den Bescheiden des Finanzamtes Salzburg-Land und des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr) als Rechtsvorgang, der der Besteuerung unterzogen wird, ausdrücklich "Anteilsvereinigung/Verschmelzungsvertrag" genannt und nicht der (indirekte) Erwerb einzelner Grundstücke. Dies steht durchaus im Einklang damit, dass der steuerliche Erwerbsvorgang – bei Vorliegen der weiteren

Voraussetzungen - ein bestimmtes Rechtsgeschäft (beim Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrESTG) bzw. die Vereinigung aller Anteile der Gesellschaft (beim Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 2 GrESTG) ist. Würde man der sich implizit aus der Stellungnahme des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien ergebende Auffassung folgen, wonach die Anzahl der (möglichen) Erwerbsvorgänge von der Anzahl der Grundstücke im Gesellschaftsvermögen abhängig ist, so wäre auch die Festsetzung der Grunderwerbsteuer für die in den Bundesländern Wien und Niederösterreich gelegenen Grundstücke nicht in einem Bescheid (sondern nach der Bescheidbegründung wonach die 4 Grundstücke insgesamt 3 wirtschaftliche Einheiten bilden durch 3 Bescheide, allenfalls formularmäßig zusammengefasst zu einem Sammelbescheid) vorzunehmen gewesen.

Es ist zwar nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 30.5.1994, 93/16/0093) nicht zweifelhaft, dass mehrere Besteuerungsfälle formularmäßig in einem (Sammel-)Steuerbescheid zusammengefasst werden können. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 198 Abs. 2 BAO, wonach Abgabenbescheide im Spruch die Art und Höhe der Abgaben, den Zeitpunkt ihrer Fälligkeit und die Grundlagen der Abgabenfestsetzung (Bemessungsgrundlagen) zu enthalten haben, sind aber bei einer solchen formularmäßigen Zusammenfassung mehrerer der Besteuerung unterliegender Vorgänge die essentiellen Spruchbestandteile für sich gesondert anzuführen. Jeder Erwerbsvorgang bildet nämlich einen in sich geschlossenen Steuerfall, dessen gesetzliche Tatbestandsvoraussetzungen je für sich gesondert zu würdigen sind. Der angefochtene Bescheid nennt aber im Spruch die Bemessungsgrundlage nur in einer Summe, sodass sich der angefochtene Bescheid auch bei Vorliegen mehrerer Erwerbsvorgänge als rechtswidrig erweisen würde.

Der unabhängige Finanzsenat geht allerdings aus den weiter oben genannten Gründen davon aus, dass der vorliegenden Sachverhalt nur einen einheitlichen Erwerbsvorgang darstellen kann, für den – bei Vorliegen aller Tatbestandsvoraussetzungen - die Grunderwerbsteuer in einem Abgabenbescheid von einer Abgabenbehörde festzusetzen ist.

Nach § 64 Abs. 1 BAO ist für die Erhebung der Grunderwerbsteuer das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bereich das Grundstück (der wertvollste Teil des Grundstückes) gelegen ist.

Nach Stoll (Stoll, BAO-Kommentar, 708) berücksichtigt die Zuständigkeitsregel des § 64 den Erwerb aller Anteile an einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft in einer Hand, sowie die Übertragung aller Anteile an einer solchen Gesellschaft an einen anderen (§ 1 Abs. 3 GrESTG) nicht ausdrücklich. Diesfalls wird aber die Annahme der Zuständigkeit des Finanzamtes, in dessen Bereich sich der wertvollste Teil der Grundstücke der Gesellschaft befindet, gerechtfertigt (ein entsprechender Analogieschluss zulässig) sein.

Dieser Auffassung folgend, richtet sich die örtliche Zuständigkeit danach, ob sich die wertvollsten Grundstücke der T.-KG im Bereich des Finanzamtes Salzburg- Land oder des Finanzamtes Freistaat Rohrbach Urfahr oder des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien befinden. Auch wenn der Verkehrswert eines Grundstückes nicht durch eine lineare Vervielfachung des Einheitswertes ermittelt werden kann, so bildet im vorliegenden Fall das Verhältnis der Einheitswerte mit € 4.798.587,24 (Bereich Finanzamt Salzburg-Land) : € 12.509.560,49 (Bereich Finanzamt Freistaat Rohrbach Urfahr) : € 2.333.011,32 (Bereich Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien) doch ein deutliches Indiz dafür, dass sich der wertvollste Teil der Grundstücke der T.-KG nicht im Zuständigkeitsbereich des Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien befinden. Diese Schlussfolgerung wurde beiden Parteien des Berufungsverfahren mit Vorhalt vom 20. November 2006 zu RV/1258-W/04 mitgeteilt und wurden dagegen weder vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien noch von der Bf. Einwendungen erhoben. Es war daher der Bescheid des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien vom 12. Februar 2004 zu ErfNr.xxx wegen örtlicher Unzuständigkeit aufzuheben.

Wien, am 12. Jänner 2007