



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der C-OG RNF H-GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 30. November 2011 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

### Entscheidungsgründe

Laut Umwandlungsvertrag vom 26. September 2011 wurde die H-GmbH als übertragende Gesellschaft gemäß den Bestimmungen des UmwG mit Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen, insbesondere des Art. II UmgrStG, durch Übertragung auf die C-OG (= Berufungswerberin, Bw) als übernehmende Gesellschaft, welche das Unternehmen der übertragenden Gesellschaft im Rahmen ihrer Gesellschaft fortführt, umgewandelt. Die Umwandlung erfolgt aufgrund der Schlussbilanz zum 31.12.2010 sowie der daraus abgeleiteten Umwandlungsbilanz unter Ausschluss der Liquidation der übertragenden Gesellschaft durch die Übertragung ihres Vermögens als Ganzes mit allen Rechten und Pflichten auf die übernehmende Gesellschaft im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Laut Vertragspunkt II. ist die Rechtswirksamkeit dieser Umwandlung aufschiebend bedingt durch

- a) die Genehmigung durch die Generalversammlung der übertragenden Gesellschaft
- b) *die Eintragung dieses Umwandlungsvorganges im Firmenbuch*
- c) die Errichtung des Nachfolgerechtsträgers.

In Vertragspunkt IX. wird erklärt, dass im Zuge der Umwandlung kein Grundvermögen übertragen wird. In der beigeschlossenen Umwandlungsbilanz sind ua. als Anlagevermögen "bebaute Grundstücke und Bauten auf fremdem Grund € 2,510.995,41" verbucht.

Aus vom Finanzamt durchgeführten Einheitswert-Abfragen kommt hervor, dass unter EW-AZ1 ein Geschäftsgrundstück an der Adresse in X-SStr.1, als Superädifikat bewertet ist, zuletzt festgestellter Einheitswert € 314.091,99, und unter EW-AZ2 ein Mietwohngrundstück an der Adresse X-SStr.2, als Superädifikat bewertet ist, zuletzt festgestellter Einheitswert € 49.600. Alleiniger Zurechnungsträger beider Superädifikate ist die übertragende Gesellschaft H-GmbH. Im Akt erliegt weiters eine Pfandurkunde vom 9. August 2011, wonach für eingeräumte Kredite der Liegenschaftseigentümer GebrüderX-OG 3 Liegenschaften, darunter die EZ90xx, dem Kreditgeber A-Bank verpfändet. Weiters verpfändet die H-GmbH als Superädifikatseigentümerin das Superädifikat "Wohn- und Geschäftshaus Billagebäude samt Parkplatz" errichtet auf Gst 216/4 und 217/1 in EZ90xx sowie das Superädifikat "Wohnhaus DrH" auf Gst 216/4 in EZ90xx an den Kreditgeber.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens wurde dem Finanzamt mitgeteilt, bei den Objekten X-SStr.1 und X-SStr.2 handle es sich nicht um Superädifikate, sondern um Mieterinvestitionen, die im Eigentum des Grundstückseigentümers GebrüderX-OG stünden. Bisheriger Pächter sei die H-GmbH, nunmehriger Pächter die C-OG (Bw). Vorgelegt wurde der (undatierte) Mietvertrag mit der H-GmbH. Folgende Gründe sprächen für eine Mieterinvestition: Textierung als Mieterinvestition, unbefristeter Vertrag, Zustimmungsverpflichtung zur Untervermietung, keine wirkliche Trennung Grund/Gebäude. Weiters sei auch keine Eintragung eines Superädifikates im Grundbuch erfolgt.

Laut Grundbuchsatzug zu EZ90xx erfolgte eine Urkundenhinterlegung bezüglich Superädifikat auf Gst 216/4 und 217/1 sowie eine weitere Urkundenhinterlegung bezüglich Superädifikat auf Gst 216/4.

Das Finanzamt hat daraufhin der Bw mit Bescheid vom 30. November 2011, StrNr, ausgehend gem. § 11 Abs. 5 UmgrStG vom zweifachen Einheitswert der Superädifikate, € 727.383,98, die 3,5%ige Grunderwerbsteuer im Betrag von € 25.458,44 vorgeschrieben, da diese Grundstücke der H-GmbH als Superädifikate zugeschrieben seien.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, es handle sich tatsächlich um Mieterinvestitionen, die bislang unzutreffend nicht beim Grundstückseigentümer GebrüderX-OG erfasst worden wären, was aber nichts daran ändere, dass durch die Umwandlung sohin kein Grunderwerbsteuerlicher Tatbestand verwirklicht worden wäre.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde dahin begründet, dass sowohl in den Einheitswertbescheiden wie auch in der Pfandurkunde für die betreffenden Grundstücke eindeutig die Eigenschaft als Superädifikat und als Superädifikatseigentümer die H-GmbH ausgewiesen sei. Die Eintragung eines Superädifikates sei im Grundbuch nicht vorgesehen, sondern werde dieses – wie hier – durch Urkundenhinterlegung im Grundbuch ausgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde bemängelt, dass der zugrunde liegende Mietvertrag, der Anhaltspunkte sowohl für eine Mieterinvestition wie auch für ein Superädifikat biete, nicht näher inhaltlich untersucht worden sei. In der Pfandurkunde seien die Grundstücke lediglich aus Gründen der besseren Besicherung der Hausbank als Superädifikate erfasst worden. Im Übrigen sei nunmehr die Umwandlung laut Entscheidung des Oberlandesgerichtes wegen nicht behebbarer Mängel endgültig abgewiesen worden und daher die Grunderwerbsteuervorschreibung auch insofern unzutreffend.

Auf Ersuchen des UFS wurde der Beschluss des Oberlandesgerichtes (OLG) XY vom 2. März 2012 nachgereicht, woraus hervorkommt:

Mit Beschluss vom 6. Dezember 2011 hatte das Erstgericht den Antrag auf Eintragung der errichtenden Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf eine OG sowie den Antrag auf Eintragung der aufgrund der Umwandlung neu entstehenden C-OG in das Firmenbuch abgewiesen. Dagegen wurde Rekurs erhoben. Das OLG hat dem keine Folge gegeben und ist in seinem Beschluss auszugsweise zu folgendem Ergebnis gelangt:

*"6. Zu Recht weist das Erstgericht jedoch darauf hin, dass dem Umwandlungsbeschluss Mängel anhaften, die der begehrten Eintragung entgegen stehen. Wie schon aufgezeigt sind im Umwandlungsbeschluss die Namen der Gesellschafter, das Ausmaß ihrer Beteiligung, die Firma, die Rechtsform und der Sitz der Personengesellschaft festzusetzen ... und der Umwandlungsplan in die Niederschrift über den Beschluss aufzunehmen ... Nur auf diese Weise kann der mit der gesetzlichen Regelung verbundene Zweck ... erfüllt werden, zu prüfen, ob der Inhalt des Umwandlungsbeschlusses mit jenem des Umwandlungsplanes übereinstimmt. Dem kann im konkreten Fall auch nicht die Personalunion der beiden Gesellschafter und Geschäftsführer der Gesellschaft sowie Gesellschafter der zu errichtenden Personengesellschaft entgegengehalten werden ... Hinzu tritt dass – im Unterschied zum Umwandlungsplan – der Umwandlungsbeschluss notariell zu beurkunden ist ... Entgegen der Auffassung der Rekurswerberin kann sohin der vom Gesetz vorgeschriebene Mindestinhalt des Umwandlungsbeschlusses nicht durch den Anschluss des Umwandlungsplanes (oder einer anderen Urkunde) substituiert werden, sodass der angestrebten Umwandlung ein Eintragungshindernis entgegensteht. ... Im Übrigen ist der dem Umwandlungsbeschluss anhaftende inhaltliche Mangel auch unbehebbar, da der Vorgang der Beschlussfassung abgeschlossen und eine neuerliche Beschlussfassung der Gesellschafter erforderlich ist,*

*sodass auch aus diesem Grund – wie das Erstgericht zutreffend erkannt hat – ein Verbesserungsverfahren nicht einzuleiten war ..."*

Wie aus einem aktuellen Firmenbuchauszug hervorkommt, wurde nicht der gegenständliche Umwandlungsvorgang vom 26. September 2011, sondern vielmehr erst ein nachfolgender Umwandlungsvertrag samt Generalversammlungsbeschluss vom 28. März 2012 am 19. April 2012 in das Firmenbuch eingetragen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 Grunderwerbsteuergesetz (GrEStG), BGBl 1987/309, idgF, unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 2 Abs. 1 GrEStG sind unter Grundstücken im Sinne dieses Gesetzes Grundstücke im Sinne des bürgerlichen Rechtes zu verstehen. Diesen Grundstücken stehen nach Abs. 2 Z 2 der Bestimmung gleich: Gebäude auf fremdem Boden (Superädifikate).

Zu den "anderen Rechtsgeschäften" zählen auch die errichtende und verschmelzende Umwandlung von Kapitalgesellschaften nach § 7 des Umgründungssteuergesetzes, BGBl 1991/699 idgF. Der Umwandlungsvertrag, also die Vereinbarung zwischen der übertragenden Gesellschaft und der Nachfolgeunternehmerin über die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft, ist das Verpflichtungsgeschäft, das erst mit Beschluss der Hauptversammlung gemäß § 2 Umwandlungsgesetz, BGBl 1996/304, wirksam wird. Damit ist der Tatbestand nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG erfüllt, weil der Erwerbsvorgang nach dieser Bestimmung bereits durch das Verpflichtungsgeschäft verwirklicht wird (VwGH 27.9.1995, 94/126/0142).

Werden aufgrund einer Umwandlung nach § 7 UmgrStG Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des GrEStG 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen (§ 11 Abs. 5 UmgrStG).

Gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG entsteht die Steuerschuld, sobald ein nach diesem Bundesgesetz steuerpflichtiger Erwerbsvorgang verwirklicht ist.

Nach Abs. 2 dieser Bestimmung entsteht die Steuerschuld dann, wenn die Wirksamkeit des Erwerbsvorganges vom Eintritt einer Bedingung oder von der Genehmigung einer Behörde abhängig ist, erst mit dem Eintritt der Bedingung oder mit der Genehmigung.

Bedingung ist entsprechend den §§ 696 und 704 ABGB die einem Rechtsgeschäft von den Parteien hinzugefügte Beschränkung, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Die aufschiebende Bedingung bringt das bedingte Recht durch ihren Eintritt zum Entstehen. § 8 Abs. 2 GrEStG handelt ausschließlich von der aufschiebenden Bedingung. Maßgebend ist allein, ob die Wirksamkeit des Rechtsgeschäftes/Erwerbsvorganges vom Eintritt einer aufschiebenden Bedingung abhängig ist (vgl. VwGH 30.4.2003, 2000/16/0094, 0095).

Im Gegenstandsfalle steht nunmehr fest, dass die Rechtswirksamkeit des Umwandlungsvertrages vom 26. September 2011 aufschiebend bedingt war ua. durch die Eintragung dieses Umwandlungsvorganges im Firmenbuch (siehe Vertragspunkt II.). Wie aus dem eingangs dargelegten Beschluss des Oberlandesgerichtes XY vom 2. März 2012 zweifelsfrei hervorkommt, wurde aber diesem Umwandlungsvertrag wegen mehrerer gravierender und nicht behebbarer Mängel - sohin endgültig - die Eintragung in das Firmenbuch versagt. Mangels Eintritt der aufschiebenden Bedingung ist somit der Umwandlungsvertrag vom 26. September 2011 nie rechtswirksam geworden und folglich iSd § 8 Abs. 2 GrEStG davon abhängig auch die Steuerschuld nicht entstanden.

Der Berufung kommt bereits aus diesem Grunde Berechtigung zu, weshalb es sich erübrigt, auf das sonstige Berufungsvorbringen bezüglich der Beurteilung von Superädifikaten noch näher einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 20. September 2012