

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

16.12.2014

Geschäftszahl

2013/16/0188

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfinger und die Hofräte Dr. Mairinger und Dr. Thoma, die Hofrätin Mag. Dr. Zehetner sowie den Hofrat Mag. Straßegger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Berger, über die Beschwerde der A Aktiengesellschaft in S, vertreten durch die Eckert Fries Prokopp Rechtsanwälte GmbH in 2500 Baden, Erzherzog Rainer Ring 23, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Innsbruck, vom 30. April 2013, Zl. RV/0205-I/13, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der beschwerdeführenden Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.346,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

An der X-GmbH waren die beschwerdeführende AG (Beschwerdeführerin) zu 98 % und die Y-AG zu 2 % beteiligt.

Am 24. September 2010 schloss die Beschwerdeführerin mit der X-GmbH einen Verschmelzungsvertrag mit auszugsweise wie folgt lautendem Inhalt:

"§ 1 Verschmelzung

Das Vermögen der der seit länger als zwei Jahren bestehenden (X-GmbH) mit dem Sitz in (...) 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 (Beschwerdeführerin) mit dem Sitz in (...) im Wege der Gesamtrechtsnachfolge übertragen.

§ 2 Verschmelzungsbilanz, Rechtsübergang

(1) (...)

(2) Die Übertragung des Vermögens der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft erfolgt mit Wirkung zum 31. (einunddreißigsten) Dezember 2009 (zweitausendneun). 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) (...)

§ 3 Anteilsgewähr und Gegenleistung

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

(2) Die (Beschwerdeführerin) 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

(...)

§ 5 Grundverkehr, Aufsandung

Die Parteien erklären, dass im Eigentum der übertragenden Gesellschaft X-GmbH Liegenschaftsvermögen steht, das dem Tiroler Grundverkehrsgesetz unterliegt und zwar ein Superädifikat auf der Liegenschaft in EZ (...)."

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde ausgehend vom auszugsweise zitierten Verschmelzungsvertrag gegenüber der Beschwerdeführerin im Instanzenzug Grunderwerbsteuer fest und führte dazu aus, dass eine Anteilsvereinigung im Sinne des § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG - ohne vorausgehendes schuldrechtliches Rechtsgeschäft - vorliege.

Da die Y-AG nach der Verschmelzung nicht Anteilseigner der aufnehmenden AG (Beschwerdeführerin) geworden sei, müsse davon ausgegangen werden, dass es zu einem Zeitpunkt noch vor der Verschmelzung durch Auflösung der Treuhandverhältnisse zu einer Vereinigung der Anteile der X-GmbH bei der Beschwerdeführerin gekommen sei.

Da formalrechtlich der treuhändig gehaltene Anteil dem Treuhänder zuzurechnen sei, finde eine Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Z 2 GrEStG durch die tatsächliche Anteilsübertragung statt, wenn ein Anteil von einem Treuhänder des anderen Gesellschafters gehalten werde und nunmehr durch Übertragung dieses Treuhandanteils an den Treugeber eine Anteilsvereinigung herbeigeführt werde. Eine Anteilsvereinigung könne nicht schon deshalb ausgeschlossen werden, weil sämtliche Geschäftsanteile an der übertragenden GmbH nach § 224 Abs. 1 AktG untergingen und daher nicht auf einen Rechtsträger vereinigt werden könnten. Vielmehr komme es im Zuge der Verschmelzung, wie auch im Verschmelzungsvertrag unter § 1 vereinbart sei, zu einer Übertragung der Anteile im Wege der Gesamtrechtsnachfolge. Die übertragende Gesellschaft erlösche erst mit Eintragung der Verschmelzung in das Firmenbuch bei der übernehmenden Gesellschaft. In der Berufung werde selbst darauf verwiesen, dass die Y-AG an der übertragenden X-GmbH bis zu deren Erlöschen (durch Verschmelzung) mit 2 % beteiligt gewesen sei.

Mit Beschluss vom 16. September 2013, B 698/2013-6, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der vor ihm gegen den angefochtenen Bescheid erhobenen Beschwerde abgelehnt und die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

In dem die Beschwerde ergänzenden Schriftsatz vom 15. November 2013 erachtet sich die Beschwerdeführerin ersichtlich im Recht auf Unterlassung der Vorschreibung der Grunderwerbsteuer für eine von der Verschmelzung getrennte Anteilsvereinigung verletzt.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und reichte eine Gegenschrift ein, in welcher sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall sind gemäß § 79 Abs. 11 VwGG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 122/2013 die bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Bestimmungen des VwGG weiter anzuwenden.

Gemäß § 234 Aktiengesetz (AktG) kann eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit einer Aktiengesellschaft durch Übertragung des Vermögens der Gesellschaft im Weg der Gesamtrechtsnachfolge an die Aktiengesellschaft gegen Gewährung von Aktien dieser Gesellschaft verschmolzen werden. Dabei gelten die §§ 220 bis 233 AktG sinngemäß, soweit sich aus den nachfolgenden Bestimmungen nichts anderes ergibt.

Gemäß § 225a Abs. 1 AktG hat das Gericht, in dessen Sprengel die übernehmende Gesellschaft ihren Sitz hat, die Verschmelzung bei allen beteiligten Gesellschaften gleichzeitig einzutragen.

§ 225a Abs. 3 AktG lautet:

"(3) Mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft treten folgende Rechtswirkungen ein:

1. Das Vermögen der übertragenden Gesellschaft geht einschließlich der Schulden auf die übernehmende Gesellschaft über.
2. Die übertragende Gesellschaft erlischt. Einer besonderen Löschung der übertragenden Gesellschaft bedarf es nicht.
3. Die Aktionäre der übertragenden Gesellschaft werden Aktionäre der übernehmenden Gesellschaft, soweit sich aus § 224 nichts anderes ergibt.
4. Der Mangel der notariellen Beurkundung wird geheilt."

Nach § 224 Abs. 1 AktG darf die übernehmende Gesellschaft keine Aktien gewähren, soweit sie entweder Aktien der übertragenden Gesellschaft besitzt (Z 1) oder eine übertragende Gesellschaft eigene Aktien besitzt (Z 2). Nach § 224 Abs. 4 leg. cit. steht dem Besitz durch eine Gesellschaft der Besitz durch einen im eigenen Namen, jedoch für Rechnung dieser Gesellschaft handelnden Dritten gleich.

§ 1 Grunderwerbsteuergesetz 1987 (GrEStG) lautet:

"(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet,

.....

5. (...)

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruches auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer außerdem:

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.

(4) Ein im Abs. 1 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der in den Abs. 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge vorausgegangen ist. Ein im Abs. 2 bezeichneter Rechtsvorgang unterliegt der Steuer auch dann, wenn ihm einer der im Abs. 1 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 vorausgegangenen Rechtsvorgang die Steuer berechnet worden ist."

Nach § 6 Abs. 6 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen, wenn auf Grund einer Verschmelzung nach § 1 leg. cit. Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht werden.

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 vertritt im angefochtenen Bescheid die Ansicht, dass es im Zuge der Verschmelzung zu einer Übertragung der Anteile im Wege der Gesamtrechnachfolge komme. Da die Y-AG jedoch nicht Anteilseigner der aufnehmenden AG (der Beschwerdeführerin) geworden sei, sei nach Ansicht der belangten Behörde das Treuhandverhältnis zwischen der Beschwerdeführerin und der Y-AG zu einem Zeitpunkt noch vor der Verschmelzung aufgelöst worden, wodurch es bei der Beschwerdeführerin zu einer Vereinigung der Anteile an der X-GmbH im Sinne des § 1 Abs. 3 GrEStG gekommen sei. Denn - so die belangte Behörde in der Gegenschrift - bei den in § 1 Abs. 3 GrEStG geregelten Ersatztatbeständen "fingiert das Gesetz - zivilrechtlich nicht vorhandene - grundstücksbezogene Erwerbsvorgänge."

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 (vgl. das hg. Erkenntnis vom 4. November 1994, 94/16/0177). Mit Abschluss des Verschmelzungsvertrages vom 24. September 2010 wurde daher zwar ein Anspruch auf Übertragung des Vermögens - einschließlich des Grundvermögens - der X-GmbH im Wege der Gesamtrechnachfolge begründet, nicht hingegen ein Anspruch auf Anteilsübertragung. Mit dem Erlöschen der übertragenden X-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.

Die von der belangten Behörde ins Treffen geführte Textstelle betreffend das Unterbleiben der Anteilsgewährung in § 3 des Verschmelzungsvertrages stellt durch Bezugnahme auf die Rechtsvorschriften des Aktiengesetzes bloß eine klarstellende Formulierung des Istzustandes dar, nicht jedoch eine Vereinbarung, die für sich einen Anspruch auf Übertragung der durch die Y-AG treuhändig gehaltenen 2%igen Beteiligung an die Beschwerdeführerin begründen würde (vgl. das hg. Erkenntnis vom 11. September 2014, 2013/16/0221). Denn mit der Formulierung in § 3 Abs. 2 des Verschmelzungsvertrages "die (Beschwerdeführerin) besitzt daher sämtliche Anteile der übertragenden Gesellschaft im Sinne des § 224 Absatz (1) und (4) AktG" wird zum Ausdruck gebracht, dass "daher", nämlich wegen des in § 3 Abs. 1 des Verschmelzungsvertrages angeführten

Treuhandverhältnisses, der Besitz durch die im eigenen Namen, jedoch für Rechnung der Beschwerdeführerin handelnde Y-AG dem Besitz durch die Beschwerdeführerin im Sinne des § 224 Abs. 1 und 4 AktG betreffend das Unterbleiben der Gewährung von Aktien gleichgestellt ist. Eine Vereinbarung der Auflösung der Treuhanderschaft mit dem Ergebnis einer Vereinigung der Anteile an der X-GmbH bei der Beschwerdeführerin ist darin nicht zu sehen (vgl. demgegenüber die eigenständige Vereinbarungen betreffenden hg. Erkenntnisse vom 28. September 1998, 98/16/0052, und vom 27. Mai 1999, 98/16/0304 bis 0307, VwSlg 7.410/F).

Die Ausführungen im angefochtenen Bescheid stehen im Übrigen mit sich selbst im Widerspruch, denn einerseits nimmt die belangte Behörde eine Anteilsvereinigung vor Verschmelzung (durch Auflösung der Treuhandvereinbarung) an, andererseits führt sie zutreffend aus, dass die übertragende Gesellschaft erst mit der Eintragung der Verschmelzung erlischt, wofür sie selbst die Berufungsausführungen für sich heranzieht, wonach die Y-AG an der X-GmbH bis zu deren Erlöschen durch Verschmelzung mit 2 % beteiligt gewesen sei.

Die in § 225a Abs. 3 Z 2 AktG normierte Rechtswirkung der Verschmelzung, nämlich das Erlöschen der übernehmenden 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 mit der Eintragung der Verschmelzung bei der übernehmenden Gesellschaft und gegebenenfalls auch der Beschlüsse über die Erhöhung des Grundkapitals sowie deren Durchführung bei der übernehmenden Gesellschaft (§ 225a Abs. 1 AktG), 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 X-GmbH aufgegeben habe (vgl. auch *Szep in Jabornegg/Strasser*, Aktiengesetz5, § 225a Rz 1).

Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid Ausführungen eines Erlasses des BMF heranzieht, genügt der Hinweis, dass Erlässe oder Richtlinien des BMF keine Rechtsquellen sind, welche eine Bindungswirkung gegenüber dem Verwaltungsgerichtshof entfalten (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 22. April 2009, 2007/15/0143, VwSlg 8.438/F).

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der gemäß § 3 Z 1 der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014 in der Fassung der Verordnung BGBl. II Nr. 8/2014 weiterhin anzuwendenden Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008. Das abgewiesene Mehrbegehren betrifft die Umsatzsteuer; neben dem Pauschalbetrag für Satzsaufwand steht ein weiterer Aufwandersatz unter dem Titel der Umsatzsteuer nicht zu (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. Februar 2012, 2009/16/0268).

Wien, am 16. Dezember 2014