

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch THT Treuhand Team Graz Wirtschaftstreuhand und Steuerberatung GmbH, Conrad-von-Hötzendorfstraße 68, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 10. Juni 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 5. Mai 2014, ErfNr. 123, betreffend Grunderwerbsteuer beschlossen:

Der angefochtene Bescheid wird unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Mit Sacheinlage- und Abtretungsvertrag vom 30. März 2012 wurden vom Gesellschafter A Liegenschaftsanteile in Form einer Sacheinlage in die beschwerdeführende GmbH eingebracht, wobei die übrigen drei Gesellschafter (Frau B, Herr C und Frau D) als Ausgleich für die von Herrn A geleistete Sacheinlage Teile ihrer Geschäftsanteile im Nominale von je ATS 75.000 an ihn abgetreten haben. Lt. Auszug aus dem Firmenbuch waren die drei Gesellschafter vor der Abtretung mit einer Stammeinlage zu je ATS 100.000 beteiligt, Herr A mit ATS 200.000. Eine Kapitalerhöhung erfolgte nicht.

Das Finanzamt sah grunderwerb- und gesellschaftsteuerliche Vorgänge vorliegen und ersuchte in einem Ergänzungsvorhalt vom 29. März 2013 um Mitteilung hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer und die Gesellschaftssteuer.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer wurde Folgendes gefragt: "Wie wurde diese ermittelt bzw. stellt den Verkehrswert für die gesamten 4/10 Anteile der 3 Liegenschaften dar oder nur den anteiligen Wert für die angeführte EZ XY. Im Jahresabschluss zum 31.12.2011 ist ein Zugang im Sachanlagevermögen von EUR 79.657,50 ersichtlich. Wodurch ist dieser Zugang zustande gekommen (Liegenschaftsvermögen oder anderes Vermögen), da ja der Sacheinlagevertrag mit 30.3.2012 datiert ist."

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 24. April 2014 wurde hinsichtlich der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer Folgendes bekanntgegeben: "Der im Sacheinlage- und zugleich Abtretungsvertrag festgestellt und festgehaltene Verkehrswert von EUR 120.000,00 wurde einvernehmlich im Schätzungswege aufgrund zu Grunde liegender, fachkundiger Auskünfte ermittelt und bezieht sich dieser auf die gesamten 4/10-Anteile der drei Liegenschaften." Der Verkehrswert des eingebrachten Vermögens wurde auch hinsichtlich der Gesellschaftsteuer unter Punkt 3.) mit 120.000 € bekanntgegeben.

Mit Bescheid vom 5. Mai 2014 wurde daraufhin vom Wert der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücke in Höhe von 120.000 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5%, dh 4.200 €, festgesetzt. Am selben Tag erging auch ein Gesellschaftsteuerbescheid.

Gegen beide Vorschriften wurde Beschwerde erhoben. Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer wurde vorgebracht, dass einerseits der Steuersatz nach § 7 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 zu erheben sei und andererseits der Wert der eingelegten Grundstücke in keinsten Weise weder aus dem Sacheinlage- oder Abtretungsvertrag noch aus irgendeiner anderen nachvollziehbaren Urkunde ableitbar bzw. feststellbar sei. Gegenleistung sei die Abtretung der Geschäftsanteile der übrigen Gesellschafter und sei diese nach § 7 Abs. 2 KVG mit dem Nennwert mit je 5.450,46 €, insgesamt daher mit 16.351,40 €, anzusetzen.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes wurde das Begehren abgewiesen.

Gegen diese Entscheidung wurde ohne weitere Ausführungen der Vorlageantrag gestellt, wobei ein weiteres Vorbringen vorbehalten wurde.

Im auch der Bf. übermittelten Vorlagebericht des Finanzamtes vom 10. Oktober 2014 wurde ausgeführt, dass die Bewertung der Gegenleistung nicht nach dem KVG, sondern nach den §§ 2 bis 17 BewG zu erfolgen habe und darin als Bewertungsgrundsatz der gemeine Wert gelte. GmbH-Anteile seien nach § 13 Abs. 2 BewG zu bewerten. Als Mindestwert sei das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Das Bundesfinanzgericht gab der Bf. mit Schreiben vom 28. März 2017 bekannt, dass es die Ansicht vertrete, dass der gemeine Wert der Anteile maßgebend sei und dieser, wenn er sich nicht aus Verkäufen ableiten lasse, zu schätzen sei. Es sei geplant, den Grunderwerbsteuerbescheid und die Beschwerdeverentscheidung nach § 278 Abs. 1 BAO unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde aufzuheben und wurde der Bf. eine Frist für eine Stellungnahme eingeräumt.

Die Bf. ersuchte zweimal um Fristverlängerung für eine Rückäußerung. Die erstreckte Frist lief am 17. Mai 2017 ungenützt ab.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet, unterliegt der Grunderwerbsteuer, soweit sich der Rechtsvorgang auf inländische Grundstücke bezieht (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987; zitiert wird jeweils die 2012 geltende Fassung des GrEStG).

Grundsätzlich ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs. 1 GrEStG 1987).

Wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes, dann ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen (§ 4 Abs. 2 GrEStG 1987).

Als Wert des Grundstückes ist das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen, außer es wird nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, dann ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend (§ 6 Abs. 1 lit. b GrEStG 1987).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG 1987 demonstrativ aufgezählt. Der Begriff ist im Grunderwerbsteuergesetz im wirtschaftlichen Sinn zu verstehen. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen des Abs. 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu entrichten ist (vgl. die in Fellner, Gebühren und Verkehrssteuern, Band II, § 5 Rz 5 angeführte Judikatur des VwGH).

Nach § 5 Abs. 3 Z 2 GrEStG 1987 sind Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstückes dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, der Gegenleistung hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung nach dieser Bestimmung hat nur dann zu erfolgen, wenn der unmittelbare Hauptzweck der Leistung des Dritten die Überlassung des Grundstückes ist (Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz 1987, § 5 Rz 351). Die Leistung muss mit der Erwerbung des Grundstückes in einem unmittelbaren tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, wobei bei Beurteilung dieses Zusammenhanges vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbsvorganges auszugehen ist (Arnold/Bodis, w.o., § 5 Rz 5).

Zwischen dem am selben Tag und in der selben Urkunde abgeschlossenen Einlagevertrag und dem Abtretungsvertrag besteht ein solcher innerer Zusammenhang, so dass in der Abtretung von Teilen ihrer Stammeinlagen durch die übrigen drei Gesellschafter eine solche Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaftsanteile im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes zu sehen ist. Damit unterscheidet sich der gegenständliche Fall von jenem des Erkenntnisses des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, in dem weder eine Kapitalerhöhung stattfand, noch (neue) Gesellschaftsanteile ausgegeben wurden und daher kein Leistungsaustausch stattfand.

Die Gegenleistung besteht im gegenständlichen Fall in der Abtretung von Geschäftsanteilen der drei übrigen Gesellschafter und ist den Beschwerdeausführungen in der Hinsicht Recht zu geben, dass nicht der Verkehrswert der eingebrachten Grundstücke als Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, sondern der Wert der abgetretenen Geschäftsanteile (Arnold/Bodis, w.o., § 5 Rz 276d). Allerdings ist bei der Bewertung dieser Anteile nicht das KVG maßgebend, sondern das Bewertungsgesetz.

Nach § 1 Abs. 1 BewG 1955 finden die allgemeinen Bewertungsvorschriften der §§ 2 bis 17 auch bei der Grunderwerbsteuer Anwendung. Nach § 13 Abs. 2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Dabei ist das Wiener Verfahren 1996 anzuwenden.

Zum bekämpften Steuersatz ist auf die Beschwerdeverentscheidung zu verweisen, wonach die Bf. als Erwerberin nicht unter die in § 7 Abs. 1 Z 1 und 2 GrEStG 1987 aufgezählten Personengruppen fällt und der allgemeine Steuersatz von 3,5 % nach Z 3 leg. cit. zu Recht Anwendung fand.

§ 278 Abs. 1 BAO lautet:

"Ist die Bescheidbeschwerde mit Beschluss des Verwaltungsgerichts

- a) weder als unzulässig oder nicht rechtzeitig eingebracht zurückzuweisen (§ 260) noch
- b) als zurückgenommen (§ 85 Abs. 2, § 86a Abs. 1) oder als gegenstandlos (§ 256 Abs. 3, § 261) zu erklären,

so kann das Verwaltungsgericht mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Eine solche Aufhebung ist unzulässig, wenn die Feststellung des maßgeblichen Sachverhaltes durch das Verwaltungsgericht selbst im Interesse der Raschheit gelegen oder mit einer erheblichen Kostenersparnis verbunden ist."

Nach dieser Bestimmung kann das Verwaltungsgericht bei unterlassenen Ermittlungen mit Beschluss die Beschwerde durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Beschwerdeverentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erledigen. Es liegt daher ein Bescheidaufhebungsgrund vor, wenn Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden können. Aus welchem Grund die erforderlichen Ermittlungen unterlassen worden sind, ist dabei nicht von Bedeutung.

Das Finanzamt hat keinerlei Ermittlungen hinsichtlich des Wertes der abgetretenen Geschäftsanteile getätigt, sondern nur eine Feststellung zum Verkehrswert der abgegebenen Liegenschaften getroffen. Eine Abklärung des maßgeblichen Sachverhaltes sollte weitestgehend vor der Bescheiderlassung und nicht erst im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens erfolgen, weil eine Verlagerung des behördlichen Ermittlungsverfahrens zum Verwaltungsgericht aus verfahrensökonomischen Gründen nicht zweckmäßig ist. Im Gegensatz zum Verwaltungsgericht verfügt die Abgabenbehörde über einen entsprechenden Erhebungsapparat (Betriebsprüfung, Erhebungsorgane) und kann unter voller Mitwirkungsverpflichtung der Bf. die erforderlichen Ermittlungsschritte

setzen. So wäre festzustellen, ob sich der Wert der Anteile aus Verkäufen ergibt oder anderenfalls sind die Schätzungsgrundlagen zu ermitteln. Für den Fall des Mindestwertes nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG wäre zudem der Einheitswert der Liegenschaften zu erheben.

Die Bescheidaufhebung iSd § 278 BAO liegt im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes. Nach § 20 BAO müssen sich Ermessensentscheidungen in den Grenzen halten, die das Gesetz dem Ermessen zieht. Innerhalb dieser Grenzen sind Ermessensentscheidungen nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Die Norm ist als Ausnahmebestimmung zu sehen und restriktiv anzuwenden (VwGH 9.9.2015, Ra 2015/16/0037).

Aufgabe des Bundesfinanzgerichtes ist es, den angefochtenen Bescheid auf seine Rechtmäßigkeit zu überprüfen und hat es eine Kontrolltätigkeit wahrzunehmen. Im gegenständlichen Fall sind Sachverhaltsermittlungen erheblichen Umfangs zu tätigen und sind diese schon aus Überlegungen der Zweckmäßigkeit durch die Abgabenbehörde vorzunehmen, weil durch eine Zwischenschaltung des Bundesfinanzgerichtes zwischen den Parteien eine Verzögerung des Verfahrens eintreten würde und dies nicht im Interesse der Raschheit gelegen ist. Es ist nicht im Sinne des Gesetzes, wenn es wegen des Unterbleibens von Ermittlungshandlungen im Verwaltungsverfahren zu einer Verlagerung nahezu des gesamten Verfahrens zum Verwaltungsgericht käme.

Selbst eine Beauftragung der Abgabenbehörde iS des § 269 Abs. 2 BAO durch das Bundesfinanzgericht erweist sich im gegenständlichen Fall nicht als zweckmäßig, weil die Bf. rascher und kostengünstiger eine Entscheidung erhält, wenn das Finanzamt nach Durchführung der umfangreichen Ermittlungen unter Beachtung der im gegenständlichen Beschluss ausgeführten Rechtsmeinung neuerlich einen Bescheid erlässt. Im Rahmen der Billigkeitsüberlegungen kommt auch dem Umstand Bedeutung zu, dass bei einer Verfahrensverlagerung zum Verwaltungsgericht der Rechtsschutz eingeschränkt wäre. Dabei ist auch zu bedenken, dass die erforderlichen Ermittlungen nicht bloß ergänzend, sondern in einem großen Umfang erstmalig vorzunehmen sind.

Aufgrund dieser Überlegungen sieht es das Bundesfinanzgericht als gerechtfertigt an, von der Ausnahmeregelung einer Formalentscheidung Gebrauch zu machen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen einen Beschluss des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil der Beschluss 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. Der angefochtene Bescheid wird im Ermessen des Bundesfinanzgerichtes aufgehoben und an das Finanzamt zu weiteren Ermittlungen zurückverwiesen. Dabei handelt es sich jedoch um die Beurteilung der Plausibilität der Begründung und somit um eine Sach- und keine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Aus den dargestellten Erwägungen wurde daher wie im Spruch ersichtlich entschieden.

Graz, am 23. Juni 2017