

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache des VORNAME FAMILIENNAME als Rechtsnachfolger der FAMILIENNAME GmbH, ADRESSE, vertreten durch Steuer- und Wirtschaftberatung GmbH, Ferstelg. 6/7, 1090 Wien über die Beschwerde vom 02.10.2012 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 07.09.2012, ErfNr^{***}, StNr^{***} betreffend Gesellschaftsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid abgeändert wie folgt:

Die Gesellschaftsteuer wird mit 1 % einer Bemessungsgrundlage iHv € 1.009.416,13, somit mit **€ 10.094,16** festgesetzt.

Das darüber hinausgehende Begehren wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensablauf

Anzeige einer Abgabenerklärung

Am 26. September 2011 wurde dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (kurz FA) zu ErfNr^{***} ein notarieller Einbringungs- und Sacheinlagevertrag, abgeschlossen am 22. September 2011 zwischen der FAMILIENNAME Ges.m.b.H. (kurz GmbH) als Übernehmerin und Herrn VORNAME FAMILIENNAME als unbeschränkt haftender Gesellschafter und Herrn VORNAME2 FAMILIENNAME als Kommanditist der VORNAME3 FAMILIENNAME KG (kurz KG) als Einbringende angezeigt.

Darin wurde zusammengefasst ua. Folgendes festgehalten und vereinbart:

Herr VORNAME FAMILIENNAME und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME sind per 31.12.2006 zu je 25% an der KG beteiligt. Sie besitzen diese Mitunternehmeranteile somit länger als 2 Jahre.

Herr VORNAME FAMILIENNAME und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME sind hinsichtlich der restlichen 50%, zu jeweils 25% seit 11.12.2009 in das Firmenbuch eingetragen. Sie besitzen also diese Mitunternehmeranteile somit nicht länger als 2 Jahre.

Herr VORNAME FAMILIENNAME und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME sind Gesellschafter der GmbH mit jeweils einer zur Gänze einbezahlten Stammeinlage von € 17.500,00.

Herr VORNAME FAMILIENNAME und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME bringen nunmehr ihre Beteiligungen an der KG als Ganzes mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten, allen Aktiven und Passiven in die GmbH ein. Allfällige Guthaben und Verbindlichkeiten der einbringenden Gesellschafter auf deren Privat- und Verrechnungskonten gegenüber der KG bilden in voller Höhe ebenfalls Gegenstand dieses Vertrages gemäß dem Inhalt der Einbringungsbilanzen.

Die Einbringung erfolgt unter Inanspruchnahme der abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes unter Fortführung der steuerlichen Buchwerte gemäß § 16 Abs 1 UmgrStG. Der steuerliche Einbringungswert ist jeweils aus der Einbringungsbilanz ersichtlich. In der Einbringungsbilanz sind nachstehende Entnahmeverbindlichkeiten gemäß § 16 Abs 5 Z 1 UmgStG ausgewiesen, die aus Entnahmen zwischen dem Einbringungstichtag und dem Abschluss dieses Vertrages resultieren:

VORNAME FAMILIENNAME € 49.208,32

VORNAME2 FAMILIENNAME € 32.405,96

Das einzubringende Vermögen stellt einbringungsfähiges Vermögen iSd § 12 Abs 2 Z 2 UmgrStG dar. Sowohl zum Einbringungstichtag als auch nach Durchführung der Entnahmen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses haben die einzubringenden Mitunternehmeranteile jeweils einen positiven Verkehrswert.

Die KG ist grundbücherlicher Eigentümer der Liegenschaft EZ*** Grundbuch ***** , welche zur Gänze gewerblichen Zwecken dient. Laut Sachverständigengutachten hat die Liegenschaft einen Verkehrswert von € 2.970.000,00.

Der Einbringungstichtag ist der 31.12.2010.

Das bisherige Stammkapital wurde am heutigen Tag als Gegenleistung gemäß § 19 Abs 1 UmgrStG um € 200,00 erhöht, wobei die übertragenden Gesellschafter die Kapitalerhöhung jeweils mit einem Betrag € 100,00 übernehmen, wovon je ein Teilbetrag von € 50,00 bar eingezahlt und je ein Teilbetrag von € 50,00 durch die vertragsgegenständliche Einbringung der Miteigentumsanteile an der KG aufgebracht wird.

Auf Grund der Einbringung sämtlicher Gesellschaftsanteile an der KG kommt es bei der GmbH zu einer Vereinigung aller Anteile beim letzten Gesellschafter und in der Folge ex lege zu einer Anwachsung des Vermögens der KG im Wege der Gesamtrechtsnachfolge bei der GmbH.

Der Einheitswert der Liegenschaft beträgt € 187.641,26 (zweifacher Einheitswert somit € 375.282,52). Die GmbH ermächtigt den Urkundenverfasser zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer.

Für dieses Rechtsgeschäft und diese Einbringung werden die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel III UmgrStG in Anspruch genommen. Die Befreiungsbestimmung gemäß § 22 Abs 4 UmgrStG wird nur hinsichtlich der den Herrn VORNAME FAMILIENNAME und Herrn VORNAME2 FAMILIENNAME gehörigen Miteigentumsanteilen an der KG in Anspruch genommen, welche diese seit 2007 besitzen. Dem Vertrag angeschlossen wurde ein Schätzungsgutachten vom 15. September 2011 über die im Eigentum der KG stehende Liegenschaft.

Gesellschaftsteuerbescheid

Mit Bescheid vom 7. September 2012 setzte das FA, ausgehend von einem "Wert der Leistung" gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG in Höhe von € 1.294.416,13 die 1%ige Gesellschaftsteuer im Betrag von € 12.944,16 fest. Die Begründung lautet wie folgt:

"Bewertung der nicht befreiten Mitunternehmeranteile

Aktiva	1.082.489,23
- Buchwert (Liegenschaft)	191.766,11
+ Verkehrswert (Liegenschaft)	2.970.000,00
Summe	3.860.723,12
Passiva	
Sonstige Rückstellung	100.492,08
Verbindlichkeiten	893.952,02
	277.449,75
Summe	1.271.893,85
Summe der Aktiva – Passiva	2.588.832,27
Davon die Hälfte	1.294.416,13
	= BMG

Beschwerde

In der dagegen eingebrachte Berufung (nunmehr als Beschwerde zu behandeln) hielt die Bf. einleitend fest, dass hinsichtlich jeweils 25% der KG-Anteile die 2-Jahresfrist des § 22 Abs 4 UmgrStG nicht erfüllt sei, weshalb für diesen Teil, nämlich zusammen 50% der KG-Anteile, Gesellschaftsteuer im Ausmaß von 1% des Wertes des übertragenen Vermögens abzuführen sei. Die zuletzt genannten Anteile seien mit Abtretungsvertrag vom 11. Dezember 2009 vom damals zu 50% beteiligten DI VORNAME4 FAMILIENNAME erworben worden. Der Kaufpreis laut Abtretungsvertrag habe € 120.000,00 betragen. Darüber hinaus hätten die übernehmenden Gesellschafter den Verlustanteil des DI

VORNAME4 FAMILIENNAME aus dem Jahr 2009 iHv € 56.212,98 übernehmen müssen. Der Gesamtkaufpreis sei sohin mit € 176.212,98 anzusetzen.

Da der Veräußerungstatbestand zeitnah zur Einbringung erfolgt sei, sei der durch den damaligen Abtretungspreis objektivierte Wert als gemeiner Wert anzusehen und der Besteuerung gemäß § 7 KVG zugrunde zu legen.

Es sei hingegen nicht zulässig, dem Wert der Aktiva abzüglich Passiva den Verkehrswert der Liegenschaft laut Bewertungsgutachten hinzuzurechnen, da nicht die Liegenschaft für sich zu bewerten sei, sondern die eingebrachten Mitunternehmeranteile. Da die Liegenschaft zu einem wesentlichen Teil durch das eingebrachte Unternehmen selbst benützt werde, treffe die isolierte Verkehrswertbetrachtung für eine Ertragswertermittlung nicht zu.

Als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftssteuer sei der zeitnah genau für die steuerverfangenen Anteile bezahlte Betrag heranzuziehen. Die Gesellschaftsteuer betrage daher 1 % von € 176.212,98, sohin € 1.762,13.

BVE

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 15. Februar 2012 hielt das FA dem Folgendes entgegen:

"Grundsätzlich ist gemäß § 10 BewG der gemeine Wert heranzuziehen, wenn laut Bewertungsgesetz nichts anderes vorgeschrieben ist.

*Ihrer Berufung konnte kein Erfolg geschieden werden, da gemäß § 12 BewG Wirtschaftsgüter, die einen Betrieb (im vorliegenden Fall – Kommanditanteile an der Firma VORNAME3 FAMILIENNAME KG-FN****) dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen sind. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt."*

Vorlageantrag

Im Vorlageantrag führte die Bf. ergänzend aus, dass die Liegenschaft der Betriebsausübung diene, der Teilwert sei daher im Rahmen der Bewertung des Betriebes zu ermitteln. Die anlässlich der Einbringung vorgelegte Bewertung berücksichtige nicht die betriebliche Nutzung und die Betriebsnotwendigkeit der Liegenschaft, sondern einen herausgelösten Wert für den Fall der einzelnen Veräußerung der Liegenschaft.

Für die Ermittlung gemäß BewG sei es erforderlich, den Wert der Liegenschaft im Rahmen der Gesamtbewertung zu ermitteln. Würde die Liegenschaft einzeln herausverkauft werden, würde das zu einer Verminderung des Vermögens des restlichen Betriebes führen, da hohe Mietaufwendungen notwendig wären. Auch sei bei weiterer Nutzung durch den bisherigen Eigentümer mit einem Abschlag von Verkaufspreis zu rechnen.

Auf diese Punkte sei die Abgabenbehörde nicht eingegangen.

Die Bf. vertrete nach wie vor die Ansicht, dass der gemeine Wert der Kommanditanteile durch den Erwerb innerhalb von wenigen Monaten vor der Einbringung ausreichend determiniert sei und daher der Abtretungspreis für die KG-Anteile als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei.

In eventu gestehen die Bf. zu, dass die Wirtschaftsgüter einzeln mit den Teilwerten anzusetzen seien, dann sei jedenfalls ein Abschlag vom Verkehrswert der Liegenschaft für die weitere Nutzung durch den bisherigen Eigentümer von mindestens 20% in Abzug zu bringen. Alternativ wären die kapitalisierten Kosten einer ortsüblichen Miete in Abzug zu bringen.

Für den Fall, dass die Abgabenbehörde 2. Instanz die Ansicht der Bf. nicht teile, wonach der Abtretungspreis als Bemessungsgrundlage heranzuziehen sei, sei das Ermittlungsverfahren fortzusetzen.

Vorlage an den UFS

Das FA führte keine weiteren Ermittlungen mehr durch und legte das gegenständliche Rechtsmittel mit Vorlagebericht vom 14. Dezember 2012 dem UFS zur Entscheidung vor. Darin wurden die Streitpunkte umschrieben mit:

"Ist der eingebrachte KG-Anteil mit dem Teilwert oder dem gemeinen Wert zu bewerten? Ist für den gemeinen Wert der Abtretungspreis eines fast 2 Jahre vor dem Einbringungsvertrag abgeschlossenen Abtretungsvertrag heranzuziehen?"

Zur Höhe des Teilwertes der Liegenschaft gab das FA keine Stellungnahme ab.

Übergang der Zuständigkeit auf das BFG und die Gerichtsabteilung 1062

Am 31. Dezember 2013 war die gegenständliche Berufung beim unabhängigen Finanzsenat anhängig und ist daher die Zuständigkeit zur Entscheidung gemäß § 323 Abs. 38 BAO auf das Bundesfinanzgericht übergegangen und ist die Rechtssache als Beschwerde im Sinne des Art 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30. Oktober 2018 nahm der Geschäftsverteilungsausschuss (ua) die gegenständliche Rechtssache gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der Gerichtsabteilung 1080 ab und wurde diese der Gerichtsabteilung 1062 zur Erledigung zugewiesen.

Beweisaufnahme durch das BFG

Die nunmehr zuständige Richterin nahm Einsicht in den vom Finanzamt vorgelegten Bemessungsakt ErfNr*** und ergibt sich dadurch der oben dargestellte Verfahrensablauf.

Weiters wurde noch Beweis erhoben durch Firmenbuchabfrage zu FN ***** und ***** sowie durch eine Grundbuchsabfrage zu EZ*** Grundbuch ***** samt Einsicht in die Urkundensammlung.

Vorhalt des BFG

Mit Vorhalt vom 11.3.2019 teilte die zuständige RichterIn dem Bf. und dem FA mit, wie sich der Sachverhalt für sie darstelle und aus welchen vorläufigen Erwägungen beabsichtigt werde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen. Für den Fall der Einbringung einer Stellungnahme wurde die Bf. aufgefordert, die im Sachverständigengutachten als Beilage angeführten Unterlagen (insbesondere über die Wertermittlung für die 3 Verwertungsszenarien) zu übersenden.

Stellungnahme des Bf. vom 5.4.2019

Mit Schriftsatz vom 5. April 2019 gab die Bf. dazu eine Stellungnahme ab.

Zum Abtretungspreis als Maßstab für den Teilwert wurde vorgebracht, dass Herr Dipl. Ing. VORNAME4 FAMILIENNAME als Cousin der Erwerber ein so weit entfernter Verwandter sei, der kein Interesse habe, Anteile an einem Unternehmen unter dem Verkehrswert zu übertragen. Das Unternehmen sei damals nicht sehr ertragskräftig gewesen, sodass der geringe Kaufpreis durchaus dem Verkehrswert entsprochen oder zumindest in die Nähe gekommen sei.

Für die Bemessung der Gesellschaftsteuer sei vom Teilwert der Anteile an der Personengesellschaft bzw. des Betriebes auszugehen. Es sei der Betrieb zu bewerten und nicht die einzelnen Wirtschaftsgüter. Die Summe der Wirtschaftsgüter könne bei der Bewertung der Kapitalanteile (sic) nicht höher sein als der Wert des gesamten Betriebes. Wenn die Abgabenbehörde den Abtretungspreis, den die Erwerber bezahlt haben, als nicht fremdüblich erachte, sei auf Basis des Wiener Verfahrens der Wert des Betriebes als Ertragswert zum Umgründungszeitpunkt zu ermitteln. Das sei auch deshalb schlüssig, weil ein Firmenwert, der sich bei einer Ertragswertermittlung ergibt, den Teilwert des Betriebes/Kapitalanteils erhöht, während er für sich alleine keinen Wert hätte.

Zum Teilwert der Liegenschaft wurde eingewandt, dass die Bewertung auf Grund des Gutachtens aus den vorgenannten Gründen nicht rechtmäßig sei. Das Gutachten, das vorgelegt wurde, um den positiven Verkehrswert trotz der äußerst geringen Buchwerte und hohen Entnahmen zu belegen, bewerte nicht den Teilwert der Liegenschaft, sondern sei ein reines Verkehrswertgutachten für einen potentiellen Verkauf der Liegenschaft ohne Mieter und ohne betriebliche Nutzung und könne daher nicht herangezogen werden.

Im Übrigen sei es in vielen Punkten nicht richtig:

Im Fall der Betriebsliegenschaft der FAMILIENNAME KG in der **-Gasse habe es sich zu diesem Zeitpunkt größtenteils um leerstehende vormals gewerblich genutzte Produktions- und Lagerhallen sowie ein Bürogebäude gehandelt. Die Baulichkeiten seien zum Bewertungsstichtag nicht auf dem aktuellen Stand der Technik gewesen, hätten immense Betriebskosten, vor allem Heizkosten verursacht und hätten für den bestehenden Betrieb nur zu einem geringen Teil genutzt werden können. Teile des Bürogebäudes seien vermietet gewesen.

Völlig unbeachtet bei der Ermittlung des Wertes seien auch die immensen Räumungskosten und das Risiko, für etwaige Dekontaminierungskosten aufkommen zu

müssen, geblieben. Auf der Liegenschaft habe sich eine Produktionsstätte für Farben, die mit Chemikalien arbeitete, die aus heutiger Sicht zu einer Kontaminierung des Grundes geführt haben könnten, befunden. Wie sich aus den nachfolgenden tatsächlichen Veräußerungen herausgestellt habe, habe ein Kaufpreis von € 2,780.000 abzüglich Räumungskosten u.ä. von ca. € 150.000 erzielt werden können, das seien aber nur ca. € 2,6 Mio. und nicht fast € 3,0 Mio wie laut Gutachten. Die nachfolgenden erzielten Kaufpreise seien auch dem Immobilienboom zwischen 2010 und 2018 zu verdanken, als nach dem Börsencrash im Jahre 2008 alle Investoren in Liegenschaften investieren wollten. Es sei daher davon auszugehen, dass vom Zeitpunkt der Einbringung bis zum Zeitpunkt der Veräußerung auf dem Liegenschaftsmarkt eine beachtliche Steigerung der Grundstückspreise erfolgte.

Der Betrieb habe nach der Veräußerung aus der Liegenschaft ausziehen und ein Betriebsobjekt anmieten müssen, die Gebäude seien in der Zwischenzeit ausnahmslos abgerissen worden.

Aus den genannten Gründen sei der Wert laut Gutachten keinesfalls als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer heranzuziehen.

Abschließend macht die Bf. noch geltend, dass die Einhebung der Gesellschaftsteuer im Jahr 2019 für einen Sachverhalt aus dem Jahr 2011 unbillig sei. Die Steuer sei bereits vor mehr als 3 Jahren ersatzlos gestrichen worden. Die Umgründung sei nur wenige Monate vor dem Eintritt der Zweijahresfrist trotzdem durchgeführt worden, weil mit einer geringen Gesellschaftsteuerbelastung gerechnet worden sei. Es wäre genauso gut möglich gewesen, die paar Monate noch abzuwarten, wenn mit einem derartigen Gesellschaftsteueraufkommen hätte gerechnet werden müssen. Natürlich habe im Nachhinein gesehen ein Kaufpreis erzielt werden können, der über dem Buchwert gelegen sei, für den habe der Steuerpflichtige aber ohnehin beachtliche Beträge an Immobilienertragsteuer bzw. Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer entrichten müssen. Aus den genannten Gründen erscheine es eine erhebliche, ja geradezu unerträgliche Härte zu sein, hier in fiskalistischer Art das Kapitalverkehrssteueraufkommen noch einmal auszureizen.

Aus den genannten Gründen stelle der Bf. den Antrag der Beschwerde stattzugeben. In eventu den Antrag, die Gesellschaftsteuer nach den Bestimmungen des § 236 BAO durch Abschreibung nachzusehen, weil die Einhebung nach der Lage des Falles unbillig sei.

Übermittlung des Gutachtens

Am 10 April 2019 übermittelte die steuerliche Vertretung mittels Email das abverlangte Sachverständigengutachten und merkte nochmals unter Hinweis auf die Stellungnahme an, dass dieses ihres Erachtens weder Grundlage für die Bemessung der Gesellschaftsteuer sei, noch inhaltlich richtig sei.

II. Sachverhalt

Die GmbH ist mit Gesellschaftsvertrag vom 11.8.2011 durch Herrn VORNAME FAMILIENNAME und Herrn VORNAME2 FAMILIENNAME gegründet worden und haben beide Gesellschafter je eine Stammeinlage iHv € 17.500,00 übernommen. Am 14. September 2011 wurde die GmbH erstmals im Firmenbuch eingetragen.

Die Kapitalerhöhung um € 200,00 sowie die Übernahme des Vermögens der KG gemäß § 142 UGB auf Grund des gegenständlichen Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 22. September 2011 wurde am 28. September 2011 im Firmenbuch eingetragen.

Durch die Anwachsung erwarb die GmbH das gesamte Vermögen der KG und gingen sämtliche Aktiva und Passiva, darunter die Liegenschaft EZ*** Grundbuch ***** auf die GmbH über. Die Liegenschaft stand seit 1980 im Eigentum der KG.

Im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages waren Herr VORNAME FAMILIENNAME (als Komplementär) und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME (als Kommanditist) sowohl am Vermögen der KG zu je 50% als auch am Gewinn- und Verlust zu je 50% beteiligt.

Jeweils die Hälfte der Mitunternehmeranteile, somit jeweils 25% waren länger als 2 Jahre in ihrem Besitz. Die restlichen 50%, somit jeweils 25%, haben sie mit Abtretungsvertrag vom 11.12.2009 von ihrem Cousin Dipl. Ing. VORNAME4 FAMILIENNAME zu einem Abtretungspreis iHv € 120.000,00 und Übernahme des Verlustanteiles für 2009 iHv € 56.212,98 (somit in Summe € 176.212,98) erworben.

Laut Sachverständigengutachten hatte die Liegenschaft zum Bewertungsstichtag (4.10.2011) einen Verkehrswert iHv € 2.970.000,00. Dieses Gutachten war von der KG in Auftrag gegeben worden, um – im Hinblick auf die Bestimmung des § 12 Abs. 1 UmgrStG - den positiven Verkehrswert des eingebrachten Vermögens trotz der äußerst geringen Buchwerte und hohen Entnahmen zu belegen. Der Sachverständige ging bei Erstellung des Gutachtens davon aus, dass die Liegenschaft bestandsfrei (ohne Mieter und ohne betriebliche Nutzung) ist.

Tatsächlich wurde ein Teil der Liegenschaft für den Betrieb der KG verwendet und waren Teile des Bürogebäudes vermietet.

Die Liegenschaft hat ein Gesamtausmaß von rund 1622 m² und war zu rund 74% bebaut. Auf dem Grundstück befanden sich ein um das Jahr 1972 errichtetes Bauwerk, das ausschließlich betrieblich genutzt wurde und ein um das Jahr 1920 errichtetes und in den Folgejahren baulich erweitertes Fabrikgebäude samt Nebengebäude, das etwa im Jahr 1995 baulich umgestaltet worden war. Die vormals gewerblich genutzte Produktions- und Lagerhallen waren größtenteils leerstehend und die Baulichkeiten nicht auf dem aktuellen Stand der Technik und haben immense Betriebskosten, vor allem Heizkosten verursacht und konnten für den bestehenden Betrieb nur zu einem geringen Teil genutzt werden. Teile des Bürogebäudes waren vermietet.

Auf der Liegenschaft hat sich früher eine Produktionsstätte für Farben, die mit Chemikalien arbeitete, befunden, die zu einer Kontaminierung des Bodens geführt haben könnte.

Die Liegenschaft war nicht im Verdachtsflächenkataster oder Altlastenatlas des Umweltbundesamtes verzeichnet. Bei Erstellung des Gutachtens lag keine baubiologische Untersuchung des Gebäudebestandes hinsichtlich etwaiger Teilkontaminierungen vor und ging der Sachverständige - entsprechend seinem Auftrag - bei der Wertermittlung davon aus, dass der Gebäudebestand keine Kontaminierungen aufweist. Ebenso fanden etwaige Schadstoffbelastungen des Erdreiches im Gutachten auftragsgemäß keine Berücksichtigung. Die Bewertung erfolgte dementsprechend unter der Annahme, dass Abbruch- und Aushubmaterial in einer Baurest-Massendeponie entsorgt werden kann.

Der Sachverständige ermittelte den Verkehrswert der Liegenschaft auf Basis von 3 Verwertungsszenarien:

1. Bei der "Wertermittlung I - Vermietung zur gewerblichen Nutzung" gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert iHv € 2.622.063,75. Dabei ging er von einem Grundwert iHv € 965.090,00 (bei einem Freigrundwert iHv € 700,00/m² und einem Abschlag von 15% für Bebauung), einem Gebäudewert iHv € 2.725.500,00 und einem Ertragswert iHv € 1.400.795,00 (bei einem Jahresnettoertrag von rund € 126.600,00 und einem Kapitalisierungszinssatz von 6,5%) aus. Der mit € 2.545.692,50 als arithmetisches Mittel von Sachwert und Ertragswert errechnete Betrag wurde wegen der Möglichkeit der Nutzflächenerweiterung noch um 3% erhöht und sodann der Schätzwert bei "Vermietung zur gewerblichen Nutzung" mit € 2.622.063,75 ausgewiesen.
2. Bei der Wertermittlung II – Abverkauf nach Wohnungseigentumsbegründung & Dachgeschoßausbau" gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert (inklusive 10 % Nebenkosten) iHv € 3.188.985,00. Dies unter der Prämisse der Adaptierung des Gebäudebestandes und einem Dachbodenausbau.
3. Bei der "Wertermittlung III – Abbruch & Neubau von Eigentums-/Vorsorgewohnungen" ermittelte der Sachverständige einen Schätzwert exklusive Nebenkosten iHv € 3.384.700,00.

Am Ende des Gutachtens heißt es dann:

"Der Verkehrswert ergibt sich aus dem arithmetischen Mittel der Wertermittlung I bis III" sowie

"Unter Berücksichtigung der Situation am Immobilienmarkt, der Lage und des allgemeinen Erhaltungszustandes beträgt der geldlastenfrei Verkehrswert für die Liegenschaft ... zum Bewertungsstichtag gerundet EUR 2.970.000,00".

Mit Kaufvertrag vom 5. Oktober 2012/20. November 2012 verkaufte die GmbH (vorläufig) 1488/2406-stel Anteile (ds rund 62%) an der Liegenschaft EZ*** Grundbuch ***** zu einem Kaufpreis iHv € 1.790.000,00 an die X Projektentwicklung GmbH. Im Vertrag wurde festgehalten, dass sich die vorläufigen Anteile nach Fertigstellung des von der Käuferin geplanten Bauvorhaben verändern werden und letztendlich anstatt vorläufig 918/2406 Anteile voraussichtlich ca 810/2970 Anteile bei der Verkäuferin verbleiben werden und

dass die Verkäuferin (= die GmbH) ihren Geschäftsbetrieb in die ihr verbleibenden Gebäudeteile umsiedeln wird.

In der Zwischenzeit wurde die gesamte Liegenschaft verkauft und konnte ein Kaufpreis von insgesamt € 2.780.000,00 abzüglich Räumungskosten u.ä. von ca. € 150.000,00 (ds € 2.630.000,00) erzielt werden.

Nach den Veräußerungen ist der Betrieb aus der Liegenschaft ausgezogen und musste ein Betriebsobjekt angemietet werden. Die Gebäude sind in der Zwischenzeit ausnahmslos abgerissen worden.

Mit Umwandlungsvertrag vom 11.9.2015 erfolgte eine Umwandlung der GmbH gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens auf den Alleingesellschafter (Einzelunternehmen FAMILIENNAME e.U. FN *****, Inhaber VORNAME FAMILIENNAME - nach dem Herr VORNAME FAMILIENNAME im Jahr 2013 die Anteile des Herrn VORNAME2 FAMILIENNAME erworben hat) und wurde die GmbH am 17. Oktober 2015 im Firmenbuch gelöscht.

Beweiswürdigung

Diese Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die vom Bundesfinanzgericht eingesehenen Unterlagen, wie insbesondere den Einbringungs- und Sacheinlagevertrag, den Firmenbuchauszug den Grundbuchauszug samt Kaufvertrag aus der Urkundesammlung sowie das vorgelegte Sachverständigengutachten und das damit im Einklang stehende Vorbringen der GmbH bzw dem Rechtsnachfolger in den schriftlichen Eingaben.

Rechtslage und Erwägungen

1. Zum Übergang der Parteistellung

Gemäß § 1 UmwG können Kapitalgesellschaften unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine OHG, KG oder EEG (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 und 2 UmwG geht mit der Eintragung einer verschmelzenden Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft das Vermögen der Kapitalgesellschaft einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter über und erlischt die Kapitalgesellschaft ohne dass es einer besonderen Löschung bedarf.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Der Übernehmer tritt dabei sowohl materiell als auch verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt im Fall der Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung im Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch.

Die Firmenbucheintragung der Umwandlung der GmbH auf deren Alleingesellschafter sowie die Löschung der GmbH erfolgte am 17. Oktober 2015. Mit diesem Tag ist die GmbH erloschen und sind alle verfahrensrechtlichen Positionen auf Herr VORNAME FAMILIENNAME übergegangen.

Das gegenständliche Beschwerdeverfahren war daher mit Herrn VORNAME FAMILIENNAME als Gesamtrechtsnachfolger nach der FAMILIENNAME GmbH als Beschwerdeführer weiterzuführen.

2. In der Gesellschaftsteuersache

Steuerbarer Tatbestand – Entstehen der Steuerschuld

Gemäß § 2 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) unterlagen der Gesellschaftsteuer bis zum 31.12.2015 (siehe § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014) ua. folgende Vorgänge

1. der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber;
2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;
3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);
4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:
 - a) Zuschüsse,
 - b) Verzicht auf Forderungen,
 - c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
 - d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung;

Gesellschaften mit beschränkter Haftung sind gemäß § 4 Abs 1 Z 2 KVG Kapitalgesellschaften iSd KVG.

Weiters gelten nach § 4 Abs. 2 Z. 1 KVG auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, als Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 5 Abs. 1 Z 1 KVG Aktien und sonstige Anteile, ausgenommen die Anteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft oder einer Kommandit-Erwerbsgesellschaft.

Nach § 5 Abs. 2 KVG gelten als Gesellschafter die Personen, denen die im § 5 Abs. 1 KVG bezeichneten Gesellschaftsrechte zustehen.

Nach § 3 KVG wurde die Steuerpflicht nicht dadurch ausgeschlossen, dass Leistungen (§ 2 KVG) nicht von Gesellschaftern bewirkt werden, sondern von Personenvereinigungen oder Körperschaften, an denen die Gesellschafter als Mitglieder oder Gesellschafter beteiligt sind.

Nach § 4 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung entsteht der Abgabensanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft.

Unstrittig ist, dass die gegenständliche Sacheinlage der Gesellschaftsteuer unterliegt. Die Einbringung erfolgte hier gegen Gewährung neuer Anteile und liegt somit ein Vorgang nach § 2 Z. 1 KVG vor.

Beim Ersterwerb von Gesellschaftsrechten an einer Kapitalgesellschaft wie der GmbH und bei der Kapitalerhöhung (§ 2 Z. 1 KVG) entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit der Eintragung ins Firmenbuch. Denn erst mit der Eintragung ins Firmenbuch entsteht das Gesellschaftsrecht, an dessen Ersterwerb die Steuerpflicht gebunden ist. Der Zeitpunkt, an dem die Gesellschaftsteuersteuerschuld - grundsätzlich - entsteht, ist auch für die Beurteilung der Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von Bedeutung (vgl. VwGH 30.4.2003, 2002/16/0271).

Für die Kapitalverkehrsteuern und Gebühren sind die Verhältnisse am Einbringungsstichtag ohne Bedeutung, weil die Rückbeziehung der Einbringung auf den Einbringungsstichtag nur das Ertragsteuerrecht betrifft (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG5, § 22, Rz 18).

Die Steuerschuld ist im gegenständlichen Fall – insofern keine Befreiung zur Anwendung kommt – am 28. September 2011 (Tag der Eintragung der Kapitalerhöhung im Firmenbuch) entstanden und sind daher die Verhältnisse zu diesem Stichtag maßgeblich.

Die Aufhebung der Gesellschaftsteuer mit 1.1.2016 hat keinen Einfluss auf die bereits entstandene Steuerschuld.

Die Übergangsbestimmung des § 38 Abs. 3e KVG idF BGBl. I Nr. 13/2014 sieht ausdrücklich vor, dass die Vorschriften auf Rechtsvorgänge, bei denen die Steuerschuld vor dem 1. Jänner 2016 entstanden ist, weiterhin anzuwenden ist. Daran ändert auch das Zweite Bundesrechtsbereinigungsgesetz, BGBl. I Nr. 61/2018 nichts, da die gemäß § 2 Abs. 1 2. BRBG außerkraftgetretene Rechtsvorschriften gemäß § 5 Abs. 1 2. BRBG auf Sachverhalte, die sich vor dem 1. Jänner 2019 ereignet haben (hier hat sich der Sachverhalt im Jahr 2011 ereignet), weiterhin anwendbar ist.

Gegenstand des Verfahrens vor dem Finanzamt war die Festsetzung der Gesellschaftsteuer mittels Abgabenbescheid iSd § 198 BAO und ist Sache des nunmehrigen Beschwerdeverfahrens daher nur, ob die Festsetzung zu Recht erfolgte bzw in welcher Höhe die Gesellschaftsteuerschuld entstanden ist. Im Rahmen der Festsetzung der Gesellschaftsteuer besteht weder für die Abgabenbehörde noch für

das Verwaltungsgericht ein Ermessensspielraum und sind daher die Ausführungen über eine allfällige Unbilligkeit im Festsetzungsverfahren ohne Relevanz. Der Eventualantrag auf Nachsicht fällt in die Zuständigkeit des Finanzamtes und ist darüber nicht durch das Bundesfinanzgericht abzusprechen.

Steuerbefreiung

Nach § 22 Abs. 4 Umgründungssteuergesetz (UmgrStG) idF. BGBl. I Nr. 71/2003 sind Einbringungen nach § 12 UmgrStG und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Im bisherigen Verfahren ist unstrittig und wurde auch von der Bf. ausdrücklich vorgebracht, dass die Befreiung nach § 22 Abs 4 UmgrStG hier nur zum Teil anwendbar ist, weil nur die Hälfte des zu übertragenden Vermögens am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als 2 Jahre als Vermögen der Einbringenden (das sind die beiden Gesellschafter VORNAME FAMILIENNAME und im VORNAME2 FAMILIENNAME) bestand.

Nur der Vollständigkeit wird darauf hingewiesen, dass hier die Steuerbefreiung gemäß § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG, wonach der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird, steuerfrei bleibt, hier nicht anwendbar ist. Anders als im Beschwerdefall zu VwGH 27.09.2012, 2011/16/0220 (in dem nur die Anwendbarkeit der Befreiung nach § 22 Abs 4 UmgrStG auf das eingebrachte Sonderbetriebsvermögen strittig war, weil dort die Einbringung von Kommanditanteilen mit Anwachsung des Vermögens einer GmbH & Co KG erfolgte) wurde hier durch die Anwachsung das gesamte Vermögen/der Betrieb einer "reinen" Personengesellschaft (an der KG waren nur natürliche Personen beteiligt und war die KG daher keine "Kapitalgesellschaft" iSd § 4 Abs. 2 Z. 1 KVG) auf die GmbH übertragen.

Bemessungsgrundlage

Gemäß § 7 Abs. 1 KVG wird die Steuer berechnet

1. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z 1)

a) wenn eine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gegenleistung. Zur Gegenleistung gehören auch die von den Gesellschaftern übernommenen Kosten der Gesellschaftsgründung oder Kapitalerhöhung, dagegen nicht die Gesellschaftsteuer, die für den Erwerb der Gesellschaftsrechte zu entrichten ist,

b) wenn keine Gegenleistung zu bewirken ist: vom Wert der Gesellschaftsrechte;

2. bei Leistungen (§ 2 Z 2 bis 4): vom Wert der Leistung;

Bemessungsgrundlage bei Vorgängen nach § 2 Z. 1 KVG ist grundsätzlich der Wert der Gegenleistung (vgl. § 7 Z. 1 lit. a KVG).

Die Bemessungsgrundlage bei der Gesellschaftsteuer ist auch unionsrechtlich determiniert, da neben den Bestimmungen des Kapitalverkehrsteuergesetzes seit dem Beitritt Österreichs zur Europäischen Union am 1. Jänner 1995 auch die Bestimmungen der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 69/335/EWG (in Folgenden kurz RL 69/335/EWG), neugefasst durch die Richtlinie des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital 2008/7/EG (kurz RL 2008/7/EG) unmittelbar anzuwenden sind.

Gemäß Art 11 Abs. 1 der Kapitalansammlungsrichtlinie 2008/7/EG ist bei Erhöhung des Kapitals oder Erhöhung des Gesellschaftsvermögens durch Einlagen aller Art die Gesellschaftsteuer auf den tatsächlichen Wert der von den Gesellschaftern geleisteten oder zu leistenden Einlagen jeder Art abzüglich der Lasten und Verbindlichkeiten, die der Gesellschaft jeweils aus der Einlage erwachsen, zu erheben.

Die Kapitalansammlungsrichtlinie einschließlich der dazu ergangenen Rechtsprechung des EuGH sind bei der Auslegung des KVG zu beachten (siehe Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz Kurzkommentar², Pkt. I.1. zu § 2).

Lässt die staatliche Umsetzung mehrere Interpretationen zu, so ist jene zu wählen, die den Vorgaben der Richtlinie entspricht; gleichzeitig sind diejenigen Interpretationen zu verwerfen, die gegen die Richtlinie verstoßen würden (vgl. UFS 11.05.2010, RV/1459-W/05 unter Hinweis auf Ehrke-Rabel, Gemeinschaftsrechtskonforme Interpretation und Anwendungsvorrang im Steuerrecht, ÖStZ 2009, S 189).

Den Abzug von Lasten und Verbindlichkeiten der Gesellschaft sieht der novellierte § 7 Abs. 1 Z 1 KVG, der die Bemessungsgrundlage zur Erhebung der Gesellschaftsteuer im Falle der Kapitalerhöhung regelt, nicht vor. Dort ist lediglich von der Bildung der Bemessungsgrundlage auf Basis der Leistungen des Gesellschafters die Rede. Ein Abzug von Aufwendungen der Gesellschaft ist nicht geregelt und kann auch nicht im Begriff "Wert der Gegenleistung" untergebracht werden, zumal dort eben nur jene Leistungen zu berücksichtigen sind, die der Gesellschafter selbst erbringt bzw. zu erbringen hat. In diesem Punkt (Bildung der Bemessungsgrundlage) ist aber für die Umsetzung der Richtlinie 69/335/EWG kein Spielraum des nationalen Gesetzgebers vorgesehen, weil die Gesellschaftsteuer nicht nur hinsichtlich ihrer Sätze, sondern auch hinsichtlich ihrer Struktur harmonisiert wurde, was bedeutet, dass die Besteuerungsgrundlage in jedem einzelnen Mitgliedstaat auf der Grundlage objektiver Merkmale bestimmt wird, deren Tragweite innerhalb der Gemeinschaft einheitlich ist und die dem Einfluss des jeweiligen nationalen Rechts entzogen ist. Der Steuer sollen nur solche Vorgänge unterworfen sein, die der rechtliche Ausdruck einer Ansammlung von Kapital sind, und zwar nur insoweit, als sie zur Verstärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft beitragen (vgl. 27.09.2012, 2010/16/0065 unter Hinweis auf das Urteil des EuGH vom 15. Juli 1982, Rs 270/81).

Die Gesellschafter leisten hier eine Bareinlage in Höhe von € 100,00 und eine Sacheinlage durch Einbringung der Miteigentumsanteile an der VORNAME3 FAMILIENNAME KG. Auf Grund der Einbringung sämtlicher Gesellschaftsanteile an der KG kam es zu einer Anwachsung nach § 142 UGB und ging das gesamte Vermögen der KG (inklusive aller Lasten und Verbindlichkeiten der KG) auf die GmbH über. Zusätzlich übertrugen die Gesellschafter auch sämtliche auf ihren Privat- und Verrechnungskonten ausgewiesenen Guthaben und Verbindlichkeiten auf die GmbH.

Da es auf die Stärkung des Wirtschaftspotentials der Gesellschaft ankommt, ist für die Bemessung der Gesellschaftsteuer nicht entscheidend, was der Gesellschafter für den Erhalt der Gesellschaftsrechte "aufgibt" (hier: Mitunternehmeranteil an der KG) oder der Gesellschafter erhält (hier: Kapitalanteil an der GmbH), sondern welchen Wert die Sacheinlage hat, somit im Ergebnis welche Vermögenswerte saldiert um die zu tragenden Lasten auf die Kapitalgesellschaft übertragen werden.

In diesem Sinn siehe auch Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵, § 22, Rz 21), wonach sich bei Einbringungen die Bemessungsgrundlage in Höhe des Teilwerts des eingebrachten Vermögens, somit der Saldogröße aus eingebrachten Aktiva und Passiva bemisst.

§ 142 Abs. 1 UGB bestimmt Folgendes:

"(1) Verbleibt nur noch ein Gesellschafter, so erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über."

Aus Punkt V. des Einbringungs- und Sacheinlagevertrag ergibt sich, dass die Anwachsung nach § 142 UGB und der Übergang des gesamten Vermögens der KG (dh des gesamten Betriebes) auf die GmbH Ziel des Vertrages waren. Die Verstärkung des Wirtschaftspotentials der GmbH erfolgt hier dadurch, dass alle bisher im zivilrechtlichen Eigentum der KG stehenden Vermögenswerte (wie unter anderem die Betriebsliegenschaft samt Gebäuden) auf die GmbH übergangen.

Wie auch bei der Einbringung von Kapitalanteilen sind auch bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen/eines ganzen Betriebes die Wertverhältnisse im Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (hier 28. September 2011) maßgeblich, nicht aber welchen Wert ein Anteil (hier: Anteil an einer KG) im Zeitpunkt des Erwerbes durch den jetzt einbringenden Gesellschafter (hier: 11. Dezember 2009) hatte (vgl. dazu BFG 23.01.2019, RV/5101148/2015 zu einem Kapitalanteil an einer GmbH).

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist daher hier darauf abzustellen, welchen Wert die durch die GmbH erworbenen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens der KG zum 28. September 2009 hatten.

Der Abtretungspreis, den Herr VORNAME FAMILIENNAME und Herr VORNAME2 FAMILIENNAME für den Erwerb der Hälfte der Anteile an der VORNAME3 FAMILIENNAME KG an Herrn DI VORNAME4 FAMILIENNAME im Jahr 2009 bezahlt haben, kann daher sowohl aus diesem Grund, als auch, weil es sich bei diesem einzigen

Vergleichspreis um einen Verkauf innerhalb der Familie handelt, nicht als Ausgangspunkt für die Ermittlung des Teilwertes der übertragenen Wirtschaftsgüter herangezogen werden.

Bewertung

Gemäß § 1 Abs. 1 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) gelten die Bestimmungen des ersten Teils dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben. Eine solche bundesrechtlich geregelte Abgabe stellt auch die Gesellschaftsteuer dar (vgl. VwGH 17.2.2000, 97/16/0369, VwSlg 7482/F).

Gegenstand der Bewertung ist entweder das einzelne Wirtschaftsgut oder die wirtschaftliche Einheit (vgl. § 2 BewG).

§ 10 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) lautet:

"(1) Bei Bewertungen ist, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

(2) Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

(3) Als persönliche Verhältnisse sind auch Verfügungsbeschränkungen anzusehen, die in der Person des Steuerpflichtigen oder eines Rechtsvorgängers begründet sind. Das gilt insbesondere für Verfügungsbeschränkungen, die auf letztwilligen Anordnungen beruhen."

Gemäß § 12 BewG sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nach § 13 Abs 2 Bewertungsgesetz 1955 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.

Zum Einwand, dass eine Bewertung nach dem Wiener Verfahren durchzuführen sei, ist zu bemerken, dass hier jedenfalls keine Bewertung eines Kapitalanteiles durchzuführen ist. Das Wiener Verfahren ist eine Methode zur Schätzung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die nach der Sonderbewertungsvorschrift des zweiten Satzes des § 13 BewG durchzuführen ist.

In der Norm des § 12 BewG bedeutet „in der Regel“, dass die Bewertung mit dem Teilwert in allen jenen Fällen ausgeschlossen ist, in denen das Gesetz für bestimmte Wirtschaftsgüter – wie es zB in den §§ 13 bis 17 und in den besonderen

Bewertungsvorschriften erfolgt – eine eigene Bewertungsregel enthält (vgl. Twaroch, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Pkt. 3. zu § 12).

Dem Bf. ist insofern beizupflichten, dass für Grundstücke, die einem Betrieb dienen, keine eigene Bewertungsregel besteht und ist daher hierfür der Teilwert iSd § 12 BewG maßgeblich.

Der Teilwertbegriff ist durch die Rechtsprechung aus dem Begriff des gemeinen Wertes entwickelt worden. Als gemeiner Wert ist gemäß § 10 Abs. 2 BewG der Preis anzusetzen, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Der Wert des gleichen Wirtschaftsgutes ist aber ein anderer, wenn das Gut für sich allein losgelöst von einem Betrieb im Verkehrsleben erscheint (gemeiner Wert), als wenn es einem Betrieb tatsächlich dient. Der Teilwert eines Wirtschaftsgutes ist daher ein anderer als der gemeine Wert und liegt auch im Allgemeinen über dem gemeinen Wert. Der Teilwertgedanke will erreichen, dass nicht der Einzelwert, sondern der Wert, der dem Wirtschaftsgut im Rahmen eines Betriebes zukommt, angesetzt wird. Vor allem soll die Ansetzung bloßer Liquidationswerte bei Gegenständen des Betriebsvermögens verhindert werden. Der Wortlaut ist für die Bemessung des Teilwertes auf den Käuferstandpunkt abgestellt, aus dem Wesen des Teilwertes ergibt sich aber, dass auch der Verkäuferstandpunkt zu berücksichtigen ist. Dabei ist es unbeachtlich, ob sich der Betriebsinhaber tatsächlich zu einem Verkauf des Wirtschaftsgutes bereit finden würde und ob tatsächlich ein Käufer für das Wirtschaftsgut vorhanden ist. Maßgebend ist vielmehr, welchen Wert das Wirtschaftsleben dem Gut im Rahmen des Betriebes beimisst und welchen Betrag der Verkäufer des Betriebes unter gemeingewöhnlichen Verhältnissen erzielen würde. Zu beachten ist, dass der Teilwert einen objektiven Wert darstellt; bei seiner Bestimmung sind daher Besonderheiten, die in der Person des jeweiligen Betriebsinhabers begründet sind, außer Betracht zu lassen (Twaroch, Kommentar zum Bewertungsgesetz, Pkt. 4. zu § 12).

Der Teilwert ist in seinem Wesen ein Wert, der durch zwei regelmäßig nur im Schätzungsweg feststellbare Größen bestimmt wird, nämlich durch den geschätzten Gesamtkaufpreis bei Erwerb des Betriebes durch einen fiktiven Käufer, und die auf die einzelnen Wirtschaftsgüter entfallenden Anteile dieses Wertes (VwGH 24.2.1992, 90/15/0095).

Beim Teilwert handelt es sich ebenso wie beim gemeinen Wert um einen objektiven Wert, bei dem subjektive Umstände unmaßgeblich sind (VwGH 9.9.2004, 2001/15/0073).

Das Wesen des Teilwertes als eines anteiligen Betriebswertes besteht darin, dass man bei einem Abgehen vom Anschaffungswert und Übergang zu einem am Verkehr orientierten Wert die Zugehörigkeit des Wirtschaftsgutes zu einem weiter bestehenden Betrieb nicht außer Acht lässt. Dieses Moment der Betriebszugehörigkeit verleiht aber dem einzelnen betrieblichen Wirtschaftsgut einen besonderen Wert, eben den anteiligen Betriebswert oder Teilwert, der meist erheblich höher ist als der Einzelverkaufspreis,

selbst im ungünstigsten Fall aber nicht niedriger (vgl. ua. VwGH 19.12.1973, 1993/71; VwGH 11. 6.1991, 90/14/0175).

Der Teilwert ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein objektiver Wert, was wiederum nichts anderes bedeutet, als dass dieser nicht auf der persönlichen Auffassung des Abgabepflichtigen basiert, sondern vielmehr von der allgemeinen Verkehrsauffassung bestimmt wird (VwGH 18.3.1970, 1835/68; VwGH 25.1.1989, 88/13/0073; VwGH 29.5. 2001, 98/14/0103).

Im Falle eines bebauten Grundstückes sind Grund und Boden sowie die darauf befindlichen Gebäude als Einheit anzusehen, wobei Wertschwankungen ausgeglichen werden können. Diesfalls hat ein gesunkener Teilwert des Gebäudes keine Auswirkungen, wenn dieser Umstand durch den gestiegenen Preis für Grund und Boden ausgeglichen wird (vgl. Ryda/Langheinrich, Bedeutung des Teilwertes bei der Bewertung von Wirtschaftsgütern, FJ 2005, 1, unter Hinweis auf VwGH 14. 10. 1981, 13/1814/79).

Bei Grundstücken (Gebäuden) besteht im Ergebnis regelmäßig kein Unterschied zum gemeinen Wert (Verkehrswert), weshalb bei der Ermittlung des Teilwertes die für die Ermittlung des gemeinen Wertes (Verkehrswert) in der Judikatur erarbeiteten Kriterien auch für die Ermittlung des Teilwertes herangezogen werden können (vgl. VwGH 28.4.1994, 93/16/0186).

Dem Finanzamt ist daher beizupflichten, dass die Liegenschaft bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage im Ergebnis mit dem gemeinen Wert (iSd § 10 BewG) anzusetzen ist.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind unter der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes iSd § 10 Abs 2 BewG die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu verstehen, die dem zu bewertenden Wirtschaftsgut arteigen sind (VwGH 22.10.1992, 91/16/0044). Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse werden bei der Ermittlung des gemeinen Wertes hingegen nicht berücksichtigt. Derartige ungewöhnliche oder subjektive Verhältnisse liegen aber unter anderem dann vor, wenn zB ein Liegenschaftseigentümer sich vertraglich gegenüber einem Vorkaufsberechtigten bindet (VwGH 15.9.1966, 51/66, VwSlg 3490 F/1966), seine Liegenschaft hypothekarisch belastet oder wenn sie von einem letztwillig eingeräumten Wohnrecht betroffen ist (vgl. VwGH 28.04.1994, 93/16/0186 mit weiteren Hinweisen). Rechtsgeschäftlich begründete Verfügungsbeschränkungen zählen zu den persönlichen Verhältnissen iSd § 10 Abs. 3 BewG (vgl. VwGH 25.06.2009, 2009/16/0009).

Der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr übliche Ausdruck Verkehrswert wird im Gesetz bewusst nicht gebraucht. Der Verkehrswert stellt zwar, ähnlich dem gemeinen Wert, einen gemeingültigen Durchschnittswert dar, infolge der im § 10 Abs. 2 und 3 BewG angeordneten Außerachtlassung persönlicher und ungewöhnlicher Verhältnisse, die den Verkehrswert unter Umständen sehr beeinflussen können (zB bei der Belastung eines Grundstückes durch ein Wohnrecht), kann der gemeine Wert jedoch vom Verkehrswert

sehr wesentlich abweichen (vgl. Twaroch/Wittmann/Frühwald, Kommentar zum Bewertungsgesetz (19. Lfg 2008) zu § 10 BewG, Seite 6).

Bei der Ermittlung des gemeinen Wertes ist daher kein Abschlag dafür vorzunehmen, dass die Liegenschaft der Betriebsausübung dient.

Im gegenständlichen Fall wurde vor Abschluss des gegenständlichen Einbringungs- und Sacheinlagevertrages ein Sachverständigengutachten über die Liegenschaft erstellt und dieses dem Finanzamt vorgelegt. Durch dieses Sachverständigengutachten wurde der Nachweis erbracht, dass das eingebrachte Vermögen trotz Durchführung von Entnahmen nach dem Einbringungsstichtag zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses einen positiven Verkehrswert hatte.

Das Schätzungsgutachten vom 15. September 2011 enthält eine Beschreibung des Grundstückes und des Baubestandes und wurden sodann die Verwertungsmöglichkeiten auf Basis von 3 Verwertungsszenarien ermittelt:

Bei der "Wertermittlung I - Vermietung zur gewerblichen Nutzung" gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert iHv € 2.622.063,75.

Bei der "Wertermittlung II – Abverkauf nach Wohnungseigentumsbegründung & Dachgeschoßausbau" gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert (inklusive 10 % Nebenkosten) iHv € 3.188.985,00.

Bei der "Wertermittlung III - Abbruch & Neubau von Eigentums-/Vorsorgewohnungen" gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert iHv Verkauf gelangte der Sachverständige zu einem Schätzwert exklusive Nebenkosten iHv € 3.384.700,00.

Aus dem "arithmetischen Mittel der Wertermittlung I bis III" sowie "Unter Berücksichtigung der Situation am Immobilienmarkt, der Lage und des allgemeinen Erhaltungszustandes wurde der geldlastenfreie Verkehrswert der Liegenschaft vom Sachverständigen zum Bewertungsstichtag mit gerundet € 2.970.000,00 ermittelt.

Gutachten gelten im Abgabenverfahren als Beweismittel, die der Abgabenbehörde zur Feststellung eines maßgeblichen Sachverhaltes dienen. Die Feststellung des Sachverhaltes selbst obliegt aber ausschließlich der Behörde (VwGH 17. 10. 2001/2000/13/0157).

Die Beweiskraft eines Sachverständigengutachtens kann insbesondere durch den Nachweis erschüttert werden, dass es mit den Denkgesetzen oder den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch steht (VwGH 21.7.1993, 91/13/0231).

Wie die Einsicht ins Grundbuch ergeben hat, wurde ein Teil der Liegenschaft bereits im Jahr 2012 an die X Projektentwicklung GmbH verkauft und konnte für (vorläufig) 1488/2406 Anteile (ds rund 62% der Liegenschaft) ein Kaufpreis iHv € 1.790.000,00 lukriert werden. Rechnet man diesen Betrag auf die gesamte Liegenschaft um $(1.790.000,00 : 1488/2406 = x : 2406/2406)$ ergibt sich ein Betrag (X) iHv € 2.894.314,515. Da für Liegenschaftsanteile am Immobilienmarkt geringere Preise zu erzielen sind als für eine gesamte Liegenschaft, spricht dies dafür, dass der vom Sachverständigen ermittelte

Verkehrswert iHv € 2.970.000,00 grundsätzlich auch für eine Bewertung nach § 10 BewG als geeigneter Ausgangswert im Sinne eines Vergleichswertes anzusehen ist.

Die geeignetste Grundlage für die Feststellung des gemeinen Wertes eines Grundstückes werden in der Regel die tatsächlich gezahlten Preise für Vergleichsliegenschaften bilden. Zutreffende, für die Ableitung des gemeinen Wertes taugliche Vergleichspreise liegen dann vor, wenn die Wertfaktoren des zu bewertenden Grundstückes und der Vergleichsgrundstücke in den wesentlichen preisbestimmenden Merkmalen übereinstimmen, wozu insbesondere Größe, Form, Lage und Beschaffenheit eines Grundstückes gehören, oder, obwohl eine solche Übereinstimmung nicht hinsichtlich aller wesentlichen preisbestimmenden Merkmale besteht, immerhin noch eine zuverlässige Wertableitung aus den Vergleichspreisen möglich ist. Unter Bedachtnahme auf die preisbildenden Faktoren kann der gemeine Wert gegebenenfalls durch Vornahme von Ab- und Zuschlägen ermittelt werden (VwGH 26.7.2006, 2005/14/0019).

Dass der bei einer nachfolgenden Veräußerung eines Wirtschaftsgutes erzielte Betrag ein Indiz für einen in dieser Höhe gelegenen Wert eben dieses Wirtschaftsgutes sein kann, entspricht der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 6.4.1994, 91/13/0211; dort: Veräußerung von Mietrechten fünfzehn Monate nach Entnahme; vgl. auch VwGH 4.2.1971, 288/69, VwSlg. 4180/F).

Bei einer Ermittlung des Verkehrswertes einer Liegenschaft - im Wege des Vergleichswertverfahrens - ist es zulässig, auch länger zurückliegende Kaufpreise zu berücksichtigen (vgl. Kranewitter, Liegenschaftsbewertung⁶, 60: "Ideal sind Kaufpreise, die nicht älter als 4 Jahre sind"; vgl. auch Stabentheiner, Liegenschaftsbewertungsgesetz², § 4, Anm. 5, wonach der zeitliche Abstand zum Wertermittlungstichtag "durchaus Jahre betragen" könne). Auch derartige Verkäufe können daher (noch) als "zeitnahe" beurteilt werden (vgl. VwGH 24.11.2011, 2009/15/0115).

Insgesamt konnte für den Verkauf der Liegenschaft ein Verkaufserlös von € 2.780.000,00 lukriert werden. Von der Bf. wurde aber zu Recht vorgebracht, dass dabei die Räumungskosten etc. in Höhe von rund € 150.000,00 nicht berücksichtigt wurden (ergibt rund € 2.630.000,00). Damit im Einklang steht, dass im Gutachten bei der Bewertungsmethode III vom Sachverständigen angegeben wurde, dass der Schätzwert "exklusive Nebenkosten" ist.

Der Bf. ist beizupflichten, dass die Finanzkrise und der Immobilienboom zu einer derartigen Nachfrage nach sog. "Vorsorgewohnungen" geführt hat, dass es gerade im Zeitraum rund um den Bewertungsstichtag innerhalb kürzester Zeit zu erheblichen Steigerungen von Verkaufspreisen im innerstädtischen Bereich gekommen ist und dies für einen zum Stichtag doch noch etwas geringeren gemeinen Wert spricht.

Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld stand überdies noch nicht fest, dass die Gebäude letztendlich abgerissen werden und das "Verwertungsszenarium III – Abbruch Neubau von Vorsorgewohnungen" realisiert werden kann. Nach Ansicht der erkennenden RichterIn entspricht hier die "Schätzmethode I" im Gutachten am besten den

tatsächlichen Gegebenheiten zum Bewertungsstichtag, da dabei von der bestehenden Gebäudekonfiguration, dem damaligen Erhaltungszustand und den unter dieser Prämisse erzielbaren Erträgen ausgegangen wurde und bei dieser Methode der Sachverständigen eine Gewichtung von Sachwert und Ertragswert vornahm und so zu einem Schätzwert iHv € 2.622.063,75 gelangte.

Neben der Beschaffenheit, die den gemeinen Wert eines Wirtschaftsgutes bestimmt, sind auch alle äußeren Umstände zu berücksichtigen, die den gemeinen Wert beeinflussen. Ein kontaminiertes Baugrundstück kann im Verkehrswert gemindert sein. Diese Wertminderung ist in Form eines Abschlages nach den Umständen des Einzelfalles zu berücksichtigen. Der Abschlag muss sich an den auf den Feststellungszeitpunkt umgerechneten Kosten für Sicherung, Untersuchung und Sanierung sowie an einem grundstücksverkehrsmäßigen Wertverlust orientieren. Hierbei ist es irrelevant, ob die Sanierung behördlich angeordnet wurde oder nicht (vgl. BFG 19.10.2018, RV/7100379/2013 unter Hinweis auf VwGH 26. 7.2006, 2005/14/0019).

Wird eine Kontamination festgestellt, so ist abzuschätzen, welchen Einfluss diese auf den Wert der Liegenschaft hat. Da die Art und das Ausmaß von Kontaminationen und die daraus resultierenden notwendigen Sicherungs-, Sanierungs- sowie Nachbehandlungsmaßnahmen sehr unterschiedlich ausfallen, gibt es kein allgemeingültiges Rezept für den Ansatz dieser wertbeeinflussenden Faktoren im Zuge einer Liegenschaftsbewertung. Jeder Fall muss individuell beurteilt werden. Eine wesentliche Wertbeeinflussung ergibt sich zudem auch durch die Nutzbarkeit nach Sicherung oder Sanierung der Liegenschaft. Käufer von potenziell gefährdeten, kontaminierten, aber auch dekontaminierten Liegenschaften versuchen durch entsprechende Kaufvertragsgestaltung das daraus bedingte Investitionsrisiko hintanzuhalten. Grundsätzlich haftet der Verursacher einer Kontamination. Es werden aber durchaus auch Liegenschaftseigentümer oder deren Rechtsnachfolger zur Verantwortung gezogen. (ZLB 2012/55: Kontaminierte Liegenschaften (Heimo Kranewitter).

Im Sachverständigengutachten wurde zwar auf die mögliche Kontaminierung hingewiesen, dann bei der Wertermittlung aber - da offensichtlich aus Kostengründen keine baubiologische Untersuchung in Auftrag gegeben wurde – ausdrücklich davon ausgegangen, dass hinsichtlich des Grund und Bodens sowie des darauf errichteten Gebäudes keine Kontaminierung besteht.

Die frühere Nutzung des Grundstücks kann bereits einen ernstzunehmenden Altlastenverdacht begründen. Bei bestimmten Nutzungen wie die Herstellung von Kunststoffen ist einem Grundstück der Altlastenverdacht gewissermaßen auf die „Stirn geschrieben“ (BGH, 18.5.2006, V ZB 142/05).

Potenzielle Käufer werden im Zweifel - solange nicht positiv feststeht, dass die Behebung der Kontamination niemals, auch nicht im Fall einer geänderten Nutzung der Liegenschaft, erforderlich sein wird - die dafür erforderlichen Kosten einkalkulieren, also nur einen entsprechend niedrigeren Kaufpreis zu zahlen bereit sein (OGH 16.03.2016, 3Ob34/16w).

Der Bf. wird daher gefolgt, dass bereits das Risiko der Kontaminierung des Erdreiches wie es bei einem chemischen Betrieb auf der Hand liegt, bei Ermittlung des gemeinen Wertes zu berücksichtigen ist. Alleine die für entsprechende Bodenuntersuchungen auflaufenden Kosten und die Unsicherheit, welche Kosten bei einem tatsächlichen Sanierungsbedarf entstehen können, stellt einen wertbeeinflussenden Faktor dar.

Ein "Risikoabschlag" (anstatt weitere Ermittlungen über die Bodenbeschaffenheit durch Spezialgutachten) kommt in Betracht, wenn weitere Erkenntnisse über die tatsächliche Beschaffenheit nicht oder nur mit unzumutbarem Aufwand erlangt werden können.

Kosten für Spezialgutachten sind dann aufzuwenden, wenn sie in einem angemessenen Verhältnis zu den Auswirkungen stehen, die das Ergebnis des Gutachtens haben kann (BGH 18.5.2006, V ZB 142/05 in einem Verfahren betreffend Zwangsversteigerung einer Liegenschaft).

Im gegenständlichen Fall sind kostenintensive Untersuchungen des Bodens angesichts eines Steuersatzes von 1% und der anzuwendenden Steuerbefreiung hinsichtlich der Hälfte des eingebrachten Vermögens jedenfalls unverhältnismäßig. Zudem sind Untersuchungen der zu bewertenden Gebäudebestandteile in der Zwischenzeit gar nicht mehr möglich, weil die Gebäude bereits alle abgerissen sind. Es sind daher keine weiteren Ermittlungen über das tatsächliche Ausmaß der Kontaminierung zum Bewertungsstichtag durchzuführen, sondern ist das Kontaminierungsrisiko durch einen "pauschalen" Abschlag in der Bandbreite von 5% - 10% zu berücksichtigen.

Ausgehend vom tatsächlichen Verkaufserlös iHv € 2.630.000,00 als Indiz für den gemeinen Wert als Vergleichswert unter Berücksichtigung der notorischen Wertsteigerung zwischen Bewertungsstichtag und Verkauf sowie dem Schätzwert laut Sachverständigengutachten iHv € 2.622.000,00 und Berücksichtigung des Kontaminierungsrisikos gelangte das Bundesfinanzgericht in einer Gesamtschau zu einem Teilwert = gemeinen Wert der Liegenschaft zum Stichtag iHv € 2.400.000,00.

Bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage durch das Finanzamt wurde die Liegenschaft (unter Berücksichtigung der Steuerbegünstigung des § 22 UmgrstG) im Ergebnis mit der Hälfte des Schätzwertes lt. Gutachten iHv € 2.970.000,00, ds € 1.485.000,00 angesetzt. Ausgehend von einem Teilwert = gemeinen Wert iHv € 2.400.000,00, ist die Bemessungsgrundlage daher von € 1.294.416,13 um € 285.000,00 (Differenz zwischen € 1.485.000,00 und € 1.200.000,00) auf € 1.009.416,13 zu reduzieren.

Der Beschwerde ist daher teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid wie im Spruch ersichtlich abzuändern.

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.

Im gegenständlichen Fall war letztendlich nicht die Lösung von Rechtsfragen entscheidungswesentlich, sondern die Lösung von Tatfragen (Bewertung der konkreten Liegenschaft). Die zu klärenden Rechtsfragen konnten sich auf die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stützen. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 21. Mai 2019