

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a GmbH & Co KG, b 129, c d, vertreten durch Winkler & Partner WTH und STB GmbH & Co KG, Alpstraße 23, 6890 Lustenau, über die Beschwerde vom 26.03.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 04.03.2015, Erf.Nr e betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

- 1) Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.
- 2) Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin erhielt aufgrund des Sacheinlagevertrages vom 21.2.2014 von einem ihrer Kommanditisten Grundstücke als Sacheinlage ins Eigentum übertragen. Im Vertrag ist angeführt, dass die Einbringung ohne Gegenleistung, insbesondere nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolge. Der gemeine Wert der Liegenschaft in Höhe von 394.240,00 € wurde nach den aufgrund der Erhebungen getroffenen Feststellungen jedoch auf dem (negativem) Kontokorrentkonto des Kommanditisten verbucht und hat sich dadurch die Schuld auf diesem gegenüber der das Grundstück erwerbenden Beschwerdeführerin verringert.

Mit **Bescheid vom 04.03.2015** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 13.798,40, das sind 3,5% von 394.240,00 €, vorgeschrieben.

In der **Beschwerde vom 26.03.2015** brachte der Beschwerdeführer im Wesentlichen vor:

„Mit dem Sacheinlagevertrag vom 21.2.2014 wurden die Liegenschaften in EZ [...] von Herrn f a an die Beschwerdeführerin übertragen. Herr f a war zu diesem Zeitpunkt Kommanditist der Beschwerdeführerin. Die Übertragung erfolgte als Sacheinlage, wobei nach Punkt III. des Sacheinlagevertrages keine Gegenleistung der Gesellschaft vereinbart wurde. Gesellschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft wurden ausdrücklich nicht eingeräumt.

Zum Zeitpunkt der Einlage betrug der Verkehrswert der Liegenschaften € 394.240,00.

Die Einheitswerte der beiden Grundstücke betrugen insgesamt 27.683,51.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde ausgehend von einer Gegenleistung von 394.240,00 € Grunderwerbsteuer in Höhe von 13.798,40 € festgesetzt. Dies wurde damit begründet, dass als sonstige Leistung der gemeine Wert der Liegenschaften angesetzt wurde, da die Einbuchung auf das Kontokorrentkonto eine Gegenleistung darstelle.

Nach der zum Zeitpunkt des Erwerbes geltenden Rechtslage (BGBl. I Nr. 36/2014) ist die GrESt gemäß § 4 GrEStG grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, bildet der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage für die GrESt.

Entsprechend der ständigen Rechtsprechung ist als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes jede geldwerte Leistung anzusehen, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird und alles was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen.

Es kann nur das als Gegenleistung aufgefasst werden, was beim Erwerb tatsächlich geleistet wird. Bei der Grundstückseinlage ohne Gewährung von Anteilen wird vom Empfänger keine Leistung erbracht, da durch die Verbuchung auf dem variablen Kapitalkonto lediglich eine innere Wertsteigerung der der vom einlegenden Gesellschafter gehaltenen Anteile vorliegt. Diese kann gemäß der Rechtsprechung nicht als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes angesehen werden (UFS vom 05.07.2013 RV/0540-L/12; VwGH vom 24.2.2004, 2004/16/0200).

Da im vorliegenden Fall somit keine Gegenleistung vorhanden war, würde nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 der gemeine Wert die Bemessungsgrundlage für die GrESt bilden.

Nach der Übergangsbestimmung in § 18 (2m) GrEStG ist diese Fassung für Erwerbsvorgänge nach dem 31.5.2014 anzuwenden. Bei Erwerbsvorgängen, die vor dem 1.6.2014 verwirklicht wurden, kann der Steuerschuldner gegenüber dem die Steuer selbstberechnenden Parteienvertreter oder gegenüber dem Finanzamt schriftlich erklären, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 und §§ 6 und 7. jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014, erfolgen soll.

Auch nach dieser Fassung ist die Grunderwerbsteuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Wenn keine Gegenleistung vorhanden war, ist die Steuer nach § 4 Abs. 2 GrEStG a.F. vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Als Wert des Grundstückes ist gemäß § 6 Abs. 1 lit.b GrEStG a.F. das Dreifache des Einheitswertes anzusetzen.

Wir erklären daher unter Berufung auf die uns erteilte Vollmacht im Namen der Beschwerdeführerin, dass die Besteuerung nach § 4 Abs. 2 und §§ 6 und 7, jeweils in der Fassung vor dem Bundesgesetz BGBl. I Nr. 36/2014, erfolgen soll.

Da entsprechend der Vereinbarung im Punt III. des Sacheinlagevertrages eine Gegenleistung nicht vereinbart wurde und unter Berücksichtigung der ständigen

Rechtsprechung auch tatsächlich nicht geleistet wurde, liegt eine Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes nicht vor.

Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher mit dem Dreifachen des Einheitswertes festzusetzen und beträgt somit € 83.050,53. Daraus errechnet sich eine Grunderwerbsteuer in Höhe von € 2.906,77.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit **Beschwerdevorentscheidung vom 02.12.2016** als unbegründet abgewiesen. In der gesonderten Begründung vom 05.12.2016 führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Beschwerdeführerin (idF kurz Bf.) erhielt aufgrund des Sacheinlagevertrages vom 21.2.2014 von ihrem Kommanditisten Grundstücke als Sacheinlage ins Eigentum übertragen.

Im Vertrag wurde ausgeführt, die Einbringung erfolge ohne jegliche Gegenleistung insbesondere ausdrücklich nicht gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten an der übernehmenden Gesellschaft.

Entsprechend dem Erk. des VwGH vom 24.2.2005, 2004/16/0200 sei daher die GrEST vom dreifachen Einheitswert zu bemessen.

Auf Anfrage wurde der gemeine Wert der eingebrachten Liegenschaft mit 394.240,00 € bekanntgegeben und zur angefragten Verbuchung bekanntgegeben, dass die Verbuchung dieses Wertes auf das Kontokorrentkonto f a erfolgt sei.

Darauf wurde die GrEST aufgrund der Angaben und ausgehend vom Wert der Gegenleistung, der als Verrechnungswert dem gemeinen Wert des Grundstücks entspricht, festgesetzt.

Dabei ist das FA davon ausgegangen, dass es sich bei dem Kontokorrentkonto des Einbringenden um ein Forderungs/Verbindlichkeitenkonto des Einbringenden gegenüber der Beschwerdeführerin handelt und daher der Verrechnungswert mit der Gutschrift darauf je nach Stand dessen Forderung an die Gesellschaft entsprechend erhöht hat, also im Gegenzug gegen die Einbringung ein Forderungsrecht neu eingeräumt wurde oder eine Verbindlichkeit des Einbringenden entsprechend abgedeckt wurde.

Als Wert der Gegenleistung wurde dabei die Gutschrift auf das Kontokorrentkonto mit dem Verrechnungswert in Höhe des gemeinen Werts der Liegenschaft angesetzt.

Dagegen wurde Beschwerde erhoben mit der Begründung einerseits, dass für die Sacheinlage gem. Pkt. III des Vertrages keine Gegenleistung vereinbart worden sei. Wenngleich der gemeine Wert im Zeitpunkt der Einlage 394.240 € betragen habe, hätten die Einheitswerte lediglich 27.683,51 betragen, das Dreifache daher 83.050,53 €.

Die Verbuchung der Einlage auf dem variablen Kapitalkonto stelle entsprechend der Rechtsprechung VwGH vom 24.2.2004, 2004/16/0200, UFS, RV/0540-L/12 vom 05.07.2013 keine Gegenleistung dar, sondern es liege nach der Rechtsprechung lediglich eine innere Wertsteigerung der vom einlegenden Gesellschafter gehaltenen Anteile vor.

Da im vorliegenden Fall keine Gegenleistung vorliege, würde im gegenständlichen Fall nach § 4 Abs. 2 Z 3 GrEStG idF BGBl. I Nr. 36/2014 der gemeine Wert des Grundstücks die Bemessungsgrundlage bilden. Die Bf. würde aber gem. § 18 Abs. 2m GrEStG zur Besteuerung nach den vor BGBl. I Nr. 36/2014 geltenden Bestimmungen - konkret nach dem Dreifachen des Einheitswertes bei Vorliegen keiner Gegenleistung optieren.

Dazu wurde erwogen:

Zuerst ist die anzuwendende Rechtslage klarzustellen. Der Sacheinlagevertrag wurde am 21.02.2014 abgeschlossen. Eine aufschiebende Bedingung oder Genehmigungspflicht ist nicht ersichtlich, sodass mit Abschluss des Vertrages am 21.02.2014, d.i. vor dem 01.06.2014 der Erwerbsvorgang verwirklicht wurde und die Steuerpflicht entstanden ist.

Eine Optionsmöglichkeit gem. § 18 Abs. 2m GrESt besteht daher nicht, es bedarf einer solchen aber auch nicht, um den Vorgang nach den Bestimmungen vor BGBl. I Nr. 36/2014 zu besteuern, da diese Rechtslage aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 18 Abs. 2m 1. Satz GrEStG automatisch gegeben ist.

Die GrESt ist daher gem. § 4 Abs. 1 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 nach dem Wert der Gegenleistung, liegt eine solche nicht vor oder ist diese geringer als der Wert (dreifacher EW gem. § 6 Abs. 1 lit b in der bis 31.05.2014 anzuwendenden Fassung) gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG idF vor BGBl. I Nr. 36/2014 vom Dreifachen des Einheitswertes zu besteuern.

Entgegen dem Vorbringen in der Beschwerde liegt beim zu beurteilenden Sachverhalt aber eine Gegenleistung vor und beträgt deren Wert 394.240 €. Die Voraussetzungen für eine Besteuerung nach dem Dreifachen des Einheitswertes liegen daher nicht vor, sondern die Besteuerung erfolgt gem. § 4 Abs. 1 GrEStG iVm § 5 GrEStG vom Wert der Gegenleistung.

Der Gegenleistungsbegriff des GrEStG ist ein weiter. Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung - etwa im Sinne der §§ 879 Abs 2 Z 4 oder 917 ABGB - hinausgeht (vgl die in Fellner, Grunderwerbsteuer - Kommentar, LexisNexis-Online, zu § 5 Rz 4 ff referierte umfangreiche Rechtsprechung).

Das Grunderwerbsteuerrecht kennt vielmehr einen eigenständigen grunderwerbsteuerrechtlichen Gegenleistungsbegriff, der durch verwandte Begriffe in anderen Rechtsgebieten, auch in anderen Steuerrechtsgebieten (zB Anschaffungskosten), nicht vorgeprägt wird (BFH vom 25. Jänner 1989, II R 28/86, BStBl II 466).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt (VwGH vom 26. Februar 2004, 2003/16/0146, vom 28. Februar 2007, 2005/16/0193, vom 29. August 2013, 2012/16/0159, und vom 11. September 2014, 2012/16/0108); überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des

Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (s.a. die in Fellner ref. RSpr.).

§ 5 Abs 1 GrEStG beschränkt sich also darauf, die Gegenleistung für die wichtigsten Erwerbsvorgänge genauer zu umschreiben. Die Aufzählung rechtfertigt somit nicht den Schluss, dass in nicht angeführten Fällen keine Gegenleistung vorhanden ist (vgl BFH vom 23. April 1980 II R 84/76, BFHE 131, 85).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§21 BAO) zu verstehen (vgl VwGH vom 14. Februar 1991, 90/16/0103-0128, vom 26. März 1992, 90/16/0211, 0212, vom 25. Juni 1992, 91/16/0037, 0038, vom 25. Februar 1993, 91/16/0031, vom 15. März 2001, 2001/16/0018, vom 29. November 2001, 2001/16/0411, vom 30. April 2003, 2002/16/0292, 0293, vom 25. März 2004, 2003/16/0106, 0107, vom 25. August 2005, 2005/16/0104, vom 23. Februar 2006, 2005/16/0276, vom 24. November 2011, 2010/16/0246, vom 24. Mai 2012, 2009/16/0321, und vom 29. August 2013, 2012/16/0159).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH vom 22. Februar 1997, 95/16/0116-0120, vom 25. August 2005, 2005/16/0104, vom 24. November 2011, 2010/16/0246, vom 24. Mai 2012, 2009/16/0321, und vom 29. August 2013, 2012/16/0159).

So dürfen bei der Beantwortung der Frage, in welcher Höhe die Grunderwerbsteuer zu erheben ist, die wahren wirtschaftlichen Merkmale des betreffenden Erwerbsvorganges nicht außer Acht gelassen werden (vgl VwGH vom 11. Juni 1964, 203, 204/64, vom 23. Oktober 1969, 1485, 1486/68, und vom 26. April 1973, 496/72, 327/73).

Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu entrichten ist (vgl VwGH vom 26. April 2001, 98/16/0265, vom 25. August 2005, 2005/16/0104, vom 24. November 2011, 2010/16/0246, und vom 29. August 2013, 2012/16/0159).

Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung (§ 4 Abs 1 GrEStG) zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage (VwGFI vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, und vom 24. Mai 2012, 2009/16/0321). Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (vgl VwGH vom 21. März 1985, 84/16/0226).

In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat (s.a die in Fellner ref. RSpr.).

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt (s.a die in Fellner ref. RSpr.).

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält (s.a die in Fellner ref. RSpr.); ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird (VwGFI vom 21. September 1964, 2123/63, vom 11. März 1971, Slg 4194/F, vom 27. Mai 1971, Slg 4242/F vom 21. November 1985, 84/16/0093, vom 12. Dezember 1985, 83/16/0153, vom 26. Jänner 1989, 88/16/0036, und vom 18. Dezember 1995, 95/16/0286); oder mit anderen Worten alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten (s.a die in Fellner ref. RSpr.).

Dabei kommt es stets darauf an, zu welcher Leistung sich der Erwerber im zeitlichen Umfeld des Kaufvertrages verpflichtet hat (VwGFI vom 6. November 2002, 99/16/0204, und vom 17. März 2005, 2004/16/0278).

Nur jene Leistung ist Gegenleistung, die dem Veräußerer zugutekommt oder doch wenigstens seine rechtliche oder wirtschaftliche Stellung zu seinen Gunsten beeinflusst (VwGH vom 12. Oktober 1964, Slg 3125/F, vom 30. August 1995, 94/16/0085, und vom 27. Mai 1999, 98/16/0349).

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang stehen.

Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen (VwGH vom 24. Februar 1966, Slg 3420/F, und vom 19. Juni 1969, Slg 3929/F), oder „inneren“ (VwGH vom 23. Jänner 1964, 1756/63, und vom 26. Mai 1966, 2181/65) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstückes, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (s.a die in Fellner ref. RSpr.).

Bei der Beurteilung dieses Zusammenhanges ist vom wahren wirtschaftlichen Gehalt des Erwerbvorganges auszugehen (VwGH vom 23. Oktober 1969, Slg 3971/F, vom 11. Februar 1971, Slg 4183/F, vom 10. Mai 1984, 82/16/0121, 0122, vom 27. Juni 1984, 84/16/0077, vom 18. Oktober 1984, 84/16/0162, vom 22. November 1984, 83/16/0162, und vom 17. Oktober 1985, 85/16/0057).

Nach der unter Rz 6 angeführten Rechtsprechung gehört zur Gegenleistung (auch) jede Leistung, die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine Forderung, bzw deren „Fallenlassen“, sei es zum Teil oder zur Gänze, ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen (vgl VwGH vom 22. Jänner 1958, 1881/57, vom 20. November 1956, 3381/54, vom 20. November 1980, 1651/79, vom 18. August 1994, 93/16/0111, und vom 9. August 2001, 98/16/0319).

Ob eine Gegenleistung überhaupt oder ob die tatsächlich vereinbarte Gegenleistung beurkundet wurde, ist unerheblich; die tatsächlich gegebene Gegenleistung ist auch dann maßgebend, wenn sie ohne oder entgegen einer Beurkundung geleistet wurde (VwGH vom 11. März 1953, Slg 722/F).

Auch nach den weiteren Kommentierungen in Fellner, aaO Rdz. 138 ist die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personengesellschaft grundsätzlich als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird (VwGH je vom 17. Februar 1994, 93/16/0115 und 92/16/0152, und vom 16. November 1995, 94/16/0068), wenngleich in bestimmten Fällen wie in der in der Beschwerde eingewendeten Rechtsprechung, zB bei einer schlichten Einlage ohne Gegenleistung, es auch anders sein kann.

Die Fälle sind nach Ansicht des Finanzamts aber nicht vergleichbar, da im Tatsächlichen hier ein anderer Sachverhalt, als in der in der Beschwerde angeführten Rechtsprechung vorliegt.

Im Falle der Sacheinlage eines Grundstückes in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, bei der der Gegenwert des eingelegten Grundstückes vereinbarungsgemäß ganz oder teilweise zB auf das variable Kapitalkonto des einlegenden Gesellschafters verbucht wird, liegt eine entgeltliche Übertragung vor, so auch Fellner aaO. Der auf das variable Konto des Gesellschafters verbuchte Gegenwert des eingelegten Grundstückes vermittelt einen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft auf Auszahlung bzw Entnahme - bzw. im gegenständlichen Fall, deckt die aus vorangegangenen Entnahmen entstandene Verbindlichkeit des Gesellschafters gegenüber der Kommanditgesellschaft ab -, womit dieser Wert die Gegenleistung für die Grundstücksübertragung darstellt. Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer ist daher diese Gegenleistung, allenfalls der Grundstückswert als Mindestbemessungsgrundlage (Anmerkung: wenn dieser höher wäre).

Gegenleistung ist gem. § 5 Abs. 1 Z 3. GrEStG bei einer Leistung an Erfüllungsstatt ist der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungsstatt angenommen wird. So wie bei einer Sachentnahme eines Grundstückes in Verrechnung auf den zustehenden Gewinnanteil nach der Rechtsprechung des VwGH zu VwGH 24.05.2012, 2009/16/0321 eine Leistung an Erfüllungsstatt vorliegt, liegt auch in der Gutschrift des Einbringungswertes auf dem negativen Kontokorrent(schuld)konto des Einbringenden eine Leistung an Erfüllungsstatt, die den Einbringenden im Gegenzug für die Einbringung des Grundstückes um den Einbringungswert entlastet und insoweit dessen bestehende Schuldposition abdeckt. Dem Einbringenden kommt daher im gegenständlichen Fall daher tatsächlich ein entsprechender Gegenwert als Gegenleistung in der Entlassung aus der Schuld und Entfall der Haftung auch im Außenverhältnis für die Grundstückseinbringung vor.

In diesem Zusammenhang ist nach Ansicht des Finanzamts zu beachten, dass nach der RSpr. des OGH über Gewinnanteile hinausgehende Entnahmen, selbst wenn sie genehmigt sind, bei der GmbH & Co KG für den Kommanditisten eine entsprechende Rückzahlungsverpflichtung begründen, die als Forderung der KG gegen den Gesellschafter besteht und nicht nur die Haftung des Kommanditisten insoweit wieder auflebt.

Der OGH fasst in seiner Entscheidung vom 29.5.2008, 2 Ob 225/07p das Ergebnis ist wie folgt zusammen:

Ist bei einer Kommanditgesellschaft kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person, so sind die Vorschriften über das Verbot der Einlagenrückgewähr gemäß § 82 Abs 1 und § 83 Abs 1 GmbHG auf die Kommanditgesellschaft im Verhältnis zu ihren Kommanditisten analog anzuwenden. Der Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG steht dabei der Kommanditgesellschaft zu.

§ 172 Abs 3 UGB verliert auch nicht seine Bedeutung: Die Bestimmung behält zum einen ihren vollen Anwendungsbereich für Kommanditgesellschaften, bei denen eine natürliche Person Komplementär ist. Zum anderen kann auch bei der GmbH & Co KG das Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern neben den analog anzuwendenden Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG treten. Aus der analogen Anwendung des § 82 Abs 1 GmbHG auf den „Nur“-Kommanditisten einer GmbH & Co KG folgt weiter, dass für den Rückersatzanspruch gemäß § 83 Abs 1 GmbHG die Kommanditgesellschaft aktivlegitimiert ist.

Bestätigt ist diese RSpr. auch durch OGH vom 23.02.2016, 6 Ob 171/15p.

Aus der Mitteilung über die Gutbringung des Einbringungswertes mit dem gemeinen Wert auf dem Kontokorrentkonto des Einbringenden mit einem Wert von 394.240 € und den im Zuge des Beschwerdeverfahrens auf Anforderung vorgelegten Unterlagen, insbesondere auch der Bilanz und den Kontendetails ergibt sich Folgendes.

Das Kommanditkapital wird auf getrennten Konten verbucht, auf

- 1) Bedungenen Einlagen (Fix)Kapitalkonten,*
- 2) unter „abzüglich ausstehende Einlagen und genehmigte Entnahmen der Kommanditisten“ das Kontokorrentkonto*
- 3) abzüglich Verlustanteile Kommanditisten.*

Die bedungene Einlage des Einbringenden ist mit 29.069,14 € ausgewiesen, eine Veränderung darauf ist aus der Grundstückseinlage nicht ersichtlich.

Das Kontokorrentkonto des Einbringenden schließt zum 30.11.2014 (nach Berücksichtigung der Gutschrift aus der Grundstückseinbringung mit 394.240 € noch mit einem Negativsaldo von 3.682,70 (im Soll) ab. Vor dieser Gutschrift betrug der Negativsaldo auf dem Kontokorrentkonto daher 397.922,70 €. Dieser Betrag stellte einerseits nach der Rspr. des OGH aufgrund über die Gewinnanteile hinausgehender

Entnahmen eine Schuld des Kommanditisten gegenüber der KG dar, andererseits war in diesem Maß auch die Haftung im Außenverhältnis wiederaufgelebt (s.a. die o.a. RSpr. des OGH).

Die auf den gesonderten Verlustvortragskonten ausgewiesenen Verlustanteile der Kommanditisten entsprechen dem Jahresverlust des Geschäftsjahres, eine Veränderung darauf ist aus der Grundstückseinlage nicht ersichtlich.

Im Gegenzug gegen die Einbringung des Grundstücks wurde der Betrag in Höhe von 394.240,00 € auf dem Kontokorrentkonto des Einbringenden gutgeschrieben. In diesem Maß hat sich die Schuld auf dem Kontokorrentkonto gegenüber der das Grundstück erwerbenden Bf. verringert und auch im Außenverhältnis die Haftung des Einbringenden gegenüber Dritten.

An wirtschaftlichem Wert ist dem Einbringenden daher tatsächlich der Gegenwert des Grundstücks mit dem Betrag 394.240,00 € zugekommen. Dies steht zweifellos auch im Zusammenhang mit der Grundstückseinbringung bzw. dem Grundstückserwerb durch die Bf. und hat die Bf. dem Einbringenden diese Gegenleistung im Gegenzug für die Sacheinlage der Grundstücke tatsächlich erbracht. Dies stellt nicht nur die Verbuchung einer bei der KG eingetretenen Werterhöhung dar. Tatsächlich liegt ein Austausch von Vermögenswerten, nämlich Grundstück gegen Schulderlass vor.

Dies ist nach Ansicht des Finanzamts und auch entsprechend der o.a. Kommentierung und Rechtsprechung in Bezug auf Grunderwerbsteuer als Gegenleistung zu beurteilen, wenngleich nach der Beurkundung im Vertrag die Einbringung als (vermeintlich) unentgeltliche bezeichnet wird, weil nicht ausdrücklich gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten. Wie oben ausgeführt bindet diese im Vertrag vorgenommenen zivilrechtliche Beurteilung die abgabenrechtliche Beurteilung nicht, sondern ist der Vorgang nach dem wahren wirtschaftlichen Gehalt zu besteuern und insbesondere auch der weitere Gegenleistungsbegriff des GrEStG zu beachten.

Dem Beschwerdevorbringen konnte daher nicht gefolgt werden.“

Im **Vorlageantrag vom 22.12.2016** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Auf Grund des Sacheinlagevertrages vom 21.2.2014 wurden vom Kommanditisten f a Grundstücke an die a GmbH & Co KG übertragen. Die Übertragung erfolgte vereinbarungsgemäß ohne jegliche Gegenleistung insbesondere ausdrücklich nicht gegen Einräumung von Gesellschaftsrechten.

In der Bilanz des Geschäftsjahres 2013/14 wurden die Liegenschaften in das Anlagevermögen aufgenommen. Diese Verbuchung erfolgte gegen das Konto des Kommanditisten a f, da die Grundstücke von diesem in das Gesellschaftsvermögen eingelegt wurden.

Mit dem Grunderwerbsteuerbescheid vom 4.3.2015 wurde Grunderwerbsteuer auf Grundlage einer Gegenleistung in Höhe von € 394.240,00 festgesetzt. Dieser Betrag

entspricht dem Verkehrswert im Zeitpunkt der Einlage, welcher auch für die Verbuchung herangezogen wurde.

Gegen diesen Bescheid wurde am 26.3.2015 Beschwerde erhoben, deren Begründung vollinhaltlich übernommen wird.

Mit der Beschwerdeverentscheidung vom 2.12.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. In der gesondert ergangenen Bescheidebegründung vom 5.12.2016 wurde die Abweisung im Wesentlichen damit begründet, dass sich durch die Verbuchung auf dem Kontokorrentkonto des Einbringenden die Schuld gegenüber der erwerbenden Beschwerdeführerin verringert habe. Dieser Schuldenerlass sei als Gegenleistung zu beurteilen. Auch im Außenverhältnis habe sich die Haftung des Einbringenden verringert.

Zur Begründung wurde der Text aus dem Kommentar Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 5GrEStG, Rz. 4 ff samt der darin angeführten Rechtsprechung nahezu vollständig wiederholt und auf die Rz 138 dieser Kommentierung verwiesen. Nach dieser sei die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personengesellschaft grundsätzlich als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt sei, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird.

Die Behörde berücksichtigt bei dieser Beurteilung aber nicht, dass es sich bei dieser Kommentarstelle und der dazugehörigen Rechtsprechung (VwGH 94/16/0068 vom 16.11.1995) um eine neu gegründete Kommanditgesellschaft handelte, bei der ein Kommanditist ein Unternehmen einschließlich einer Liegenschaft in Anrechnung auf die bedungene Einlage einbrachte. In diesem Fall erhielt der einbringende Gesellschafter als Gegenleistung Gesellschaftsrechte. Dieser Sachverhalt kann mit dem Sachverhalt des vorliegenden Falles nicht verglichen werden, da die a GmbH & Co. KG nicht neu gegründet wurde und auch sonst keine neuen Gesellschaftsanteile ausgegeben wurden. Wie bereits in der Beschwerde ausgeführt wurde im Sacheinlagevertrag die Einräumung von Gesellschaftsrechten sogar ausdrücklich ausgeschlossen.

Die Behörde hat die in der Beschwerde angeführte Rechtsprechung bei ihrer Beurteilung nicht berücksichtigt. Nach Ansicht der Behörde wären diese Fälle nicht vergleichbar, da im Tatsächlichen hier ein anderer Sachverhalt, als in der Beschwerde angeführten Rechtsprechung vorliege. Es fehlen jedoch Ausführungen über den Grund dieser Behauptung. Insbesondere wird nicht dargelegt, welche Sachverhaltselemente den wesentlichen Unterschied darstellen sollen, der eine abweichende rechtliche Beurteilung rechtfertigt.

Beim angeführten Erkenntnis des UFS Linz vom 5.7.2013, RV/0540-L/12, handelt es sich tatsächlich um einen nahezu identischen Sachverhalt, bei dem ein Gesellschafter eine ihm gehörende Liegenschaft in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft einlegte und die Einlage gegen Buchung des Verkehrswertes auf dem variablen Kapitalkonto des Einbringenden erfolgte. Der UFS hat in diesem Erkenntnis ausführlich dargelegt, dass

es sich bei diesem Sachverhalt um eine innere Wertsteigerung der vom einlegenden Gesellschafter gehaltenen Anteile handelt, welche nicht als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstückes angesehen werden kann:

„Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes ist jede geldwerte Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird und alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen. Dabei soll nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers besteuert werden. Daher kann als Gegenleistung nur das aufgefasst werden, was beim Erwerb geleistet wird sowie erfolgte Leistungen an Dritte oder von Dritten, die sich im Vermögen des Erwerbers als Abfluss auswirken.

Gerade das ist im Fall einer Grundstückseinlage ohne Gewährung von Anteilen, wo der das Grundvermögen einlegende Gesellschafter lediglich eine innere Wertsteigerung ohne Gewährung von Anteilen erhält, nicht der Fall. Die innere Wertsteigerung der vom einlegenden Gesellschafter gehaltenen Anteile geht nämlich nicht zu Lasten des Empfängers und kann damit auch nicht als Leistung verstanden werden. Auch wenn sich durch die Übertragung der Grundstücke das Gesellschaftsvermögen der empfangenden Gesellschaft erhöht, kann nicht von einer Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes gesprochen werden.“

Auf die Rechtsprechung des VwGH (92/16/0152 vom 17.2.1994), die auch in der Begründung zur Beschwerdeentscheidung angeführt wird, wird ausdrücklich Bezug genommen und die Anwendbarkeit dieser Rechtsprechung auf Personengesellschaften erläutert. Da das Vermögen von Personengesellschaften im Gesamthand Eigentum der Gesellschafter steht, partizipiert jeder Gesellschafter direkt an den Wertsteigerungen des Vermögens. Ohne ausdrückliche Einräumung von neuen Gesellschaftsrechten für den übertragenden Gesellschafter liegt daher keine Gegenleistung im grunderwerbsteuerlichen Sinn vor.

Auch die Art der Verbuchung vermag an dieser Rechtsansicht nichts zu ändern, zumal auch dadurch keine neuen Gesellschaftsrechte eingeräumt werden.

Die Ausführungen in Fellner, Grunderwerbsteuer, zu § 5 GrEStG, Rz 138, zur Sacheinlage eines Grundstückes in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die in die Begründung zur Berufungsvorentscheidung übernommen wurden, beziehen sich ausdrücklich auf eine Information des BMF vom 13.5.2016 zu GrEStG idF des StRefG 2015/2016 und des AbgÄG 2015. Diese Information des BMF ist einerseits auf die Rechtslage im Zeitpunkt der Sacheinlage (21.2.2014) nicht anwendbar und stellt andererseits auch keine verbindliche Rechtsnorm dar, die die Auslegung durch die Rechtsprechung ersetzen würde.

Aus diesen Gründen liegt im vorliegenden Fall keine Gegenleistung iSd § 5 GrEStG vor. Als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist daher der dreifache Einheitswert heranzuziehen.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden unstrittigen Sachverhalt festgestellt:

Die Beschwerdeführerin erhielt aufgrund des Sacheinlagevertrages vom 21.2.2014 von einem ihrer Kommanditisten Grundstücke als Sacheinlage ins Eigentum übertragen. Im Vertrag ist angeführt, dass die Einbringung ohne Gegenleistung, insbesondere nicht gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolge. Der gemeine Wert der Liegenschaft in Höhe von 394.240,00 € wurde jedoch auf dem (negativem) Kontokorrentkonto des Kommanditisten verbucht und hat sich dadurch die Schuld auf diesem gegenüber der das Grundstück erwerbenden Beschwerdeführerin verringert.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

Es ist unstrittig, dass der vorliegende Sacheinlagevertrag Grunderwerbsteuer auslöst. Strittig ist lediglich ob eine Gegenleistung vorliegt oder nicht.

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt. Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage.

Im gegenständlichen Fall wurde im Sacheinlagevertrag erklärt, dass die Sacheinlage ohne jegliche Gegenleistung erfolgt.

In der Buchhaltung der Beschwerdeführerin wurde jedoch entgegen dem klaren Vertragswortlaut die Schuld des Sacheinlegers auf dem Verrechnungskonto um den gemeinen Wert des eingelegten Grundstückes vermindert. Das Bundesfinanzgericht geht daher von einer einvernehmlichen Vertragsänderung aus, wonach die Sacheinlage nicht ohne jegliche Gegenleistung, sondern gegen eine Gegenleistung in Form eines Forderungsverzichtes erfolgte. Es liegt daher in Wahrheit ein Kaufvertrag vor. Gegenleistung ist der Forderungsverzicht.

Selbst wenn keine Vertragsänderung vorliegen würde, wäre für die Beschwerdeführerin aus folgenden Gründen nichts zu gewinnen:

Ob eine Gegenleistung überhaupt oder ob die tatsächlich vereinbarte Gegenleistung beurkundet wurde, ist unerheblich; die tatsächlich gegebene Gegenleistung ist auch dann maßgebend, wenn sie ohne oder entgegen einer Beurkundung geleistet wurde (VwGH vom 11. März 1953, Slg 722/F).

Auch der ausdrückliche oder stillschweigende Verzicht auf eine Forderung, bzw deren „Fallenlassen“, sei es zum Teil oder zur Gänze, ist beim Wert der Gegenleistung zu berücksichtigen (vgl VwGH vom 22. Jänner 1958, 1881/57, vom 20. November 1956, 3381/54, vom 20. November 1980, 1651/79, vom 18. August 1994, 93/16/0111, und vom 9. August 2001, 98/16/0319).

Das Finanzamt hat festgestellt, dass der Schulderlass in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Grunderwerb steht. Dieser Feststellung ist die Beschwerdeführerin nicht entgegengetreten. Es ist daher davon auszugehen, dass der Forderungsverzicht

als Gegenleistung für den Erwerb der Liegenschaft erfolgte und in der Höhe des Forderungsverzichtes eine Gegenleistung im Sinne des § 5 GrEStG vorliegt.

Die Ausführungen in der Beschwerde und im Vorlageantrag vermögen nicht zu überzeugen, da diese nur vom Wortlaut des Sacheinlagevertrages ausgehen, die später erfolgte Vertragsänderung und den damit einhergehenden Schulderlass aber gänzlich außer Acht lassen.

Auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeverentscheidung wird verwiesen.

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 existiert zu allen zu lösenden Rechtsfragen einheitliche Rechtsprechung des VwGH. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 4. Mai 2020