

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Armin Treichl in der Beschwerdesache a b GmbH, c 9, d e, vertreten durch HLB Vorarlberg GmbH Steuerberatung und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Gallmiststraße 17, 6800 Feldkirch, über die Beschwerde vom 07.11.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 09.09.2013, Erf.Nr f betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

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

Entscheidungsgründe

Mit **Bescheid vom 09.09.2013** hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel der Beschwerdeführerin Grunderwerbsteuer in Höhe von 19.600,00 €, das sind 3,5% von 560.000,00 € vorgeschrieben. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Die Festsetzung erfolgte gemäß § 201 Abs. 2 Zi. 3 BAO da bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 BAO die Voraussetzungen eines Wiederaufnahmegrundes vorliegen würden. Die Feststellungen der Außenprüfung stellen für das Steuerverfahren neu hervorgekommene Tatsachen oder Beweismittel dar, die bisher nicht geltend gemacht worden sind. Die Kenntnisse dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens, hätten einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt.

Die Wiederaufnahme erfolgte unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung. Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen.

Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den

gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen. Die Festsetzung gemäß § 201 BAO erfolgt unter Bedachtnahme auf das Ergebnis der Ermittlungen im Abgabungsverfahren bzw. der durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung und der sich daraus ergebenden Gesamtauswirkung.

Bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteieninteresse an der Rechtskraft) einzuräumen. Auch können die steuerlichen Auswirkungen unter dem Gesichtspunkt der Verwaltungsökonomie nicht bloß als geringfügig bezeichnet werden. Daher war dem Gesetzeszweck, mittels einer Erlassung eines rechtmäßigen Sachbescheides ein den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Steuerergebnis zu erzielen, Rechnung zu tragen.

Am 20.8.2008 wurde ein Übergabsvertrag abgeschlossen zwischen a, h GmbH als Verkäuferin und der Beschwerdeführerin als Erwerberin.

In diesem Vertrag steht unter Pkt. II die Verkäuferin verkauft und übergibt insgesamt 1.348/4238 Anteile an der E2 14 KG e zu einem Kaufpreis von € 120.000,00 an die Käuferin.

Von diesem lt. Vertrag vereinbarten Kaufpreis wurde im Wege der Selbstberechnung Grunderwerbssteuer in Höhe von € 4.200,00 berechnet und abgeführt.

Im Zuge einer durchgeführten Betriebsprüfung bei der Fa. a, h GmbH und der Beschwerdeführerin wurde festgestellt, dass am 21.8.2008 die Beschwerdeführerin und BM Ing. g a als Gesellschafter der a, h GmbH das gesamte Stammkapital vertreten und folgende Beschlüsse gefasst haben:

Der ausgewiesene Bilanzgewinn des Geschäftsjahres 2006 in Höhe von € 1.553.820,80 wird in Höhe von € 500.000,00 an die Beschwerdeführerin ausgeschüttet und der Restbetrag von € 1.053.820,80 auf neue Rechnung vorgetragen.

In Erfüllung dieser beschlossenen Gewinnausschüttung erhält die Gesellschafterin € 60.000,00 durch Überweisung und auf die Auszahlung der Differenz von € 440.000,00 wird in Anrechnung auf den Mehrwert der Liegenschaft EZ [...] auf den lt. Schätzungsgutachten festgestellten Verkehrswert von € 560.000,00 verzichtet.

In der Bilanz zum 31.12.2008 der Fa. a, h GmbH wurde diese Verrechnung als Sachausschüttung € 440.000,00 gebucht.

Daher liegt insgesamt eine Gegenleistung in Höhe des ausgewiesenen Kaufpreises in Höhe von € 120.000,00 zuzüglich der an Erfüllungs Statt verrechneten Gewinnausschüttung in Höhe von € 440.000,00 vor.

Diese Umstände wurden dem Finanzamt erst nach der durchgeführten Selbstberechnung (2008) durch die im Jahr 2013 durchgeführte Außenprüfung bekannt.“

In der **Beschwerde vom 06.11.2013** brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor:

„Der Umlaufbeschluss mit der Ausschüttung von € 500.000 und der gegenständliche Übergabsvertrag stehen in keinem unmittelbaren tatsächlichen, wirtschaftlichen oder „inneren“ Zusammenhang. Beide Urkunden wurden - auch ohne gegenseitige Abhängigkeit - getrennt voneinander abgeschlossen und unterfertigt, sodass die Ausschüttung keine Gegenleistung iSd GrEStG darstellt.

Die Übertragung des Grundstücks aufgrund des Übergabsvertrages ist steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu betrachten, weil das vereinbarte Entgelt nicht dem Verkehrswert der Grundstücke entsprochen hat. Verkauft eine Kapitalgesellschaft ein Grundstück an ihre Gesellschafter zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Preis, so liegt in Höhe der körperschaftsteuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung behandelten Differenz zwischen Kaufpreis und gemeinem Wert keine Gegenleistung des kaufenden Gesellschafters an die Gesellschaft vor, um die die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (der Kaufpreis) zu erhöhen wäre. Die Gesellschaft hat auch keine Vermögensmehrung dadurch erfahren, dass die Gesellschafter durch ihr Einverständnis mit dem „Unterpreisgeschäft“ eine Minderung des inneren Wertes ihrer Geschäftsanteile hingenommen haben. Die Vorschriften über die Besteuerungsgrundlage enthalten keine Bestimmung, dass zur Gegenleistung auch eine auf den Kauf des Grundstücks folgende Minderung dieses Wertes zu rechnen ist (BFH 26.10.1977, II R 115/69). Maßgeblich ist der vereinbarte Kaufpreis (Boruttau, GrEStG¹⁶, § 8 Rz 74).

Auch in Österreich geht die hA unter Berufung auf die Rechtsprechung des BFH davon aus, dass im Fall der Verwirklichung einer verdeckten Gewinnausschüttung durch die Liegenschaftstransaktion nur der tatsächliche Kaufpreis (nicht jedoch der höhere Verkehrswert) zur GrESt-Bemessungsgrundlage zählt (Fraberger, taxlex 2005, 158 ff). Der BFH hat in ständiger Rechtsprechung festgehalten, dass für alle Grundstücksübergänge zwischen dem Gesellschafter und seiner Kapitalgesellschaft - sofern überhaupt eine Gegenleistung im Sinne des § 4 Abs 2 Z 1 GrEStG vorliegt - eine Maßgeblichkeit des tatsächlich vereinbarten Kaufpreises existiert, auch wenn diese vereinbarte Gegenleistung weit unter dem Verkehrswert des Grundes liegt.

Somit kann für die österreichische Rechtslage festgehalten werden, dass die GrESt auch bei ertragsteuerlicher verdeckter Gewinnausschüttung vom tatsächlich vereinbarten Kaufpreis berechnet wird. Der vereinbarte Kaufpreis ist grunderwerbsteuerrechtlich maßgeblich (Fraberger, taxlex 2005, 158 ff; Boruttau, GrEStG16, § 8 Rz 41, § 9 Rz 211, 527).

Dieser Fall entspricht vice versa der Sacheinlage eines Grundstücks in eine Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung, bei welcher auch keine grunderwerbsteuerliche Gegenleistung vorliegt (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200). Auch in diesem Fall wird die (bloße) wertmäßige Erhöhung der Gesellschaftsrechte nicht als Gegenleistung betrachtet. Das gleiche gilt für die (bloße) wertmäßige Minderung der Gesellschaftsrechten (Fellner, GrEStG, § 5 Tz 142).

Die in der Buchhaltung verwendete Terminologie „Sachausschüttung“ ist nicht ganz korrekt, weil auch Entgelte für die Grundstücke vereinbart waren. Diese Entgelte waren aber zu niedrig. Die Buchungen wurden auch einige Monate später im Zuge der Jahresabschlusserstellung (31.12.2008) durchgeführt. Bei der Bilanzerstellung ist das Problem aufgetaucht, wie die verdeckte Ausschüttung zu verbuchen ist, weil auch die Buchwerte der Grundstücke deutlich über den Kaufpreisen lagen. Mit der gewählten Buchungsmethode wurde dieses Problem gelöst. Aus diesen Buchungen, die mehrere Monate nach der Grundstücksübertragung erfolgten, kann aber nachträglich keine grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung konstruiert werden. Allenfalls wäre noch zu prüfen, ob die Verbuchung dieses Geschäftsfalles im Jahresabschluss korrekt erfolgt ist.

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde wurde nicht auf einen „Mehrwert der Liegenschaft“ verzichtet. Es liegt keine rechtsgeschäftlich wirksame Verzichtserklärung des Gesellschafters vor. Auch die belangte Behörde hat diesen Verzicht nur behauptet, aber nicht nachgewiesen. Eine Verbuchung durch die Rechnungswesensabteilung kann zivilrechtlich keinen rechtsgeschäftlichen Verzicht begründen.

Auch Gesellschaftsrechte wurden keine aufgegeben.“

Die Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit **Beschwerdevorentscheidung vom 16.11.2016** als unbegründet abgewiesen. In der Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen aus:

„Der in der Beschwerde angeführte Sachverhalt eines schlichten Verzichtes auf einen Mehrwert und verdeckte Gewinnausschüttung ist tatsächlich nicht vorliegend. Zum Sachverhalt wird auf die Ausführungen in der Begründung des Bescheides verwiesen. Danach erfolgte hinsichtlich eines Teilbetrags die Verrechnung als Sachausschüttung, wodurch die ordnungsgemäß beschlossene Gewinnausschüttung erfüllt wurde. Wenn dies als nicht bewiesen moniert wird, dann bleibt die Beschwerdeführerin den Beweis schuldig, dass ihr - im Gegensatz zur Verbuchung in der Bilanz - trotzdem noch zusätzlich dieser Teilbetrag an der beschlossenen Gewinnausschüttung zustünde. In dem Fall müsste der Betrag noch als Verbindlichkeit der GmbH zu Buche stehen und wäre nicht auf die Sachausschüttung verrechnet worden. Solches wurde nicht einmal behauptet.

Der vorliegende Sachverhalt ist daher ganz im Sinne der Rechtsprechung zur Sachdividende bzw. Sachausschüttung zur Erfüllung von Gewinnausschüttungen (RV/5100863/2013 vom 13.07.2015, VwGH vom 25.11.2015, Ro 2015/16/003, zur Abtretung/Zession bereits RV/0553-I/07 vom 28.04.2008) als Leistung an Erfüllungs Statt zu beurteilen und daher als Teil der Gegenleistung für den Grundstückserwerb.“

Durch den **Vorlageantrag vom 19.12.2016** gilt die Beschwerde wiederum als unerledigt.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Das Bundesfinanzgericht hat folgenden Sachverhalt festgestellt:

Mit Übergabsvertrag vom 20.8.2008 hat die Beschwerdeführerin 1354/4238 Anteile an der EZ [...], um einen Kaufpreis in Höhe von € 120.000,00 von der Firma a, h GmbH,

erworben. Die Beschwerdeführerin ist Gesellschafterin der Veräußerin. Der Verkehrswert der Liegenschaftsanteile beträgt laut Schätzungsgutachten vom 19.5.2008 560.000,00 €. Mit Umlaufbeschluss vom 21.7.2008 wurde eine Gewinnausschüttung an die Beschwerdeführerin beschlossen. In Erfüllung dieser beschlossenen Gewinnausschüttung erhielt die Beschwerdeführerin 60.000,00 € ausbezahlt. Auf die Auszahlung von 440.000,00 € wurde im Hinblick auf die Differenz Verkehrswert zu Kaufpreis der Liegenschaft in EZ [...] verzichtet und darauf verrechnet. In der Bilanz der Fa a, h GmbH wurde diese Verrechnung iHv € 440.000,00 auf Erlös Sachausschüttung gebucht.

Die Tatsache der Verrechnung der beschlossenen Gewinnausschüttung mit dem Betrag von € 440.000,00 auf die Grundstücksübertragung ergibt sich klar aus dem Bericht über die Prüfung des Jahresabschlusses (Punkt E 4 a Erträge aus dem Abgang von Anlagevermögen).

Wenn die Beschwerdeführerin einwendet, dass keine rechtsgeschäftlich wirksame Verzichtserklärung des Gesellschafters vorliege, so ist sie darauf hinzuweisen, dass der Grundsatz „keine Buchung ohne Beleg“ gilt. Da im gegenständlichen Fall das Finanzamt unterstellt hat, dass ein solcher Beleg vorliegt, hätte die a h GmbH bei Nichtvorliegen eines solchen Beleges einen berichtigten Jahresabschluss vorlegen müssen, zumal auch noch eine Forderung der Beschwerdeführerin in Höhe von 440.000,00 € bestehen würde, die in der vorgelegten Bilanz nicht eingebucht wurde.

Auch aus dem zeitlichen Ablauf, nämlich

Erstellung des Schätzungsgutachten am 19.05.2008,

Fassung des Gewinnausschüttungsbeschlusses am 21.07.2008 mit Ausschüttungstichtag 31.08.2008 und

Abschluss des Übergabsvertrages am 20.08.2008 mit Übergabestichtag am 31.08.2008 geht klar hervor, dass von vornherein geplant war, einen Teil der Gewinnausschüttung in Höhe von 440.000,00 € als Sachausschüttung zu gewähren.

Zudem wäre der Verkauf der Liegenschaft deutlich unter Wert ein Verstoß gegen § 82 GmbHG gewesen.

Dass diese Verrechnung buchhalterisch allenfalls erst im Nachhinein verbucht wurde, besagt nichts darüber, dass dies nicht schon von vornherein vereinbart war, worauf alle Umstände hinweisen. Das Bundesfinanzgericht sieht es demnach als erwiesen an, dass von vornherein eine Verrechnung auf den Mehrwert des Grundstücks erfolgen sollte und sich diese nicht erst im Nachhinein ergeben hat.

Dieser Sachverhalt wird vom Bundesfinanzgericht rechtlich folgendermaßen beurteilt:

§ 4 GrEStG idF BGBl I 85/2008 lautete:

„(1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

(2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,

- 1. wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist oder die Gegenleistung geringer ist als der Wert des Grundstückes,*
- 2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,*
- 3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.*
- 4. beim Erwerb durch Erbanfall, durch Vermächtnis oder in Erfüllung eines Pflichtteilsanspruches, wenn die Leistung an Erfüllungs Statt vor Beendigung des Abhandlungsverfahrens vereinbart wird.*

(3) Bei einem Tauschvertrag, der für jeden Vertragsteil den Anspruch auf Übereignung eines Grundstückes begründet, ist die Steuer sowohl vom Werte der Leistung des einen als auch vom Werte der Leistung des anderen Vertragsteiles zu berechnen.“

Gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 ist Gegenleistung bei einer Leistung an Erfüllungs Statt der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird.

Nach § 82 Abs. 1 GmbHG können die Gesellschafter ihre Stammeinlage nicht zurückfordern; sie haben, solange die Gesellschaft besteht, nur Anspruch auf den nach dem Jahresabschluss als Überschuss der Aktiven über die Passiven sich ergebenden Bilanzgewinn, soweit dieser nicht aus dem Gesellschaftsvertrag oder durch einen Beschluss der Gesellschaft von der Verteilung ausgeschlossen ist.

Nach Abs. 2 leg. cit. erfolgt die Verteilung des Bilanzgewinns in Ermangelung besonderer Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen.

Eine Leistung an Erfüllungs Statt liegt vor, wenn ein Schuldner eine andere als die geschuldete Leistung erbringt und der Gläubiger diese annimmt.

Die Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG ist der Betrag, mit dem die Beteiligten das Grundstück auf die ursprüngliche Leistung anrechnen. Wird also ein Grundstück in Erfüllung einer Geldforderung hingegeben, bildet der Betrag der Forderung die Gegenleistung auch dann, wenn der Wert des Grundstückes geringer oder höher ist als die Forderung, die durch die Hingabe desselben erlischt (vgl. etwa das Erkenntnis vom 26. Juni 1986, 84/16/0210, zu der mit § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 vergleichbaren Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1955).

Wird in der Entnahmevereinbarung betreffend den Gewinnanteil geregelt, dass statt der Ausschüttung das Eigentum an einem Grundstück erworben wird, so wird das Grundstück an Zahlungs statt übertragen. Bemessungsgrundlage ist der dadurch erfüllte Gewinnauszahlungsanspruch (vgl. das Erkenntnis vom 24. Mai 2012, 2009/16/0321).

Eine eigentlich geschuldete Leistung (z.B. eine auf Geld gerichtete Schuld) kann auch durch Übereignung eines Grundstückes an Erfüllung statt erbracht werden. Erlischt ein Zahlungsanspruch durch Übereignung eines Grundstückes an Erfüllung statt, so ist der Wert des Zahlungsanspruches die Gegenleistung. Wird das Grundstück des Schuldners zur Erfüllung einer Geldforderung angenommen, so gilt als Gegenleistung der Betrag der vom Gläubiger aufgegebenen Forderung (vgl. Loose in Boruttau, Kommentar zum deutschen Grunderwerbsteuergesetz¹⁷, Rz. 361 zu § 9, mwN).

Nach dem Gesagten stand der Beschwerdeführerin auf Grund des Umlaufbeschlusses vom 27.07.2008 vorerst ein Anspruch auf Auszahlung des Bilanzgewinnes nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen in Geld zu. Durch den Übergabsvertrag vom 20.08.2008 vereinbarten die ausschüttende Gesellschaft und die Beschwerdeführerin, dass diese die Liegenschaft im Wert von 560.000,00 € um 120.000,00 € erwerben kann. Im Gegenzug wurden auf die Beschwerdeführerin von der vereinbarten Gewinnausschüttung in Höhe von 500.000,00 € nur 60.000,00 € ausbezahlt. Die restliche Gewinnausschüttung wurde mit dem Mehrwert der übertragenen Liegenschaft verrechnet, sodass die Gesellschaft in diesem Umfang von ihrer Schuld auf Auszahlung des Bilanzgewinnes befreit werden sollte und womit im Sinne der wiedergegebenen Rechtsprechung der Wert der Wohnung, zu der diese an Erfüllung Statt angenommen wurde, nach § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG als Gegenleistung anzusehen war.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen im angefochtenen Bescheid und in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

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.

Feldkirch, am 4. Mai 2020

