

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag.Dr. Thomas Leitner in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Haunschmidt Minichmayr Tusek Partner, Promenade 25B/Stiege 4/3.Stock, 4020 Linz, über die Beschwerde vom 29. Juni 2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Mai 2016 betreffend Grunderwerbsteuer für Einbringungsvertrag vom 5. Jänner 2016 mit ***AB***, ***ErfNr1***, zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit dem im Spruchkopf dieses Erkenntnisses genannten Grunderwerbsteuerbescheid vom 24. Mai 2016 setzte die belangte Behörde Grunderwerbsteuer für den zwischen der ,***X***' ***GmbH***. (Änderung der Firma auf „***Bf1***“ am 5. März 2016 im Firmenbuch eingetragen; im Folgenden bezeichnet als „Beschwerdeführerin“) und Herrn ***AB*** abgeschlossenen Einbringungsvertrag vom 5. Jänner 2016 mit dem Betrag von 15.491,31 Euro fest. Der Berechnung wurde dabei als Bemessungsgrundlage der zweifache Einheitswert der im Zuge der Einbringung übertragenen Liegenschaften und ein Steuersatz von 3,5% zugrunde gelegt. Begründend führte die belangte Behörde aus, dass gemäß 3. Teil Z 29 UmgrStG auf die Rechtslage zum Umgründungstichtag abzustellen sei.

Mit gegen den vorgenannten Bescheid eingebrachter Beschwerde vom 29. Juni 2016 wurde eine Abänderung des Bescheides dahingehend beantragt, dass die Berechnung mit einem Tarif iHv 0,5% vom zweifachen Einheitswert zu erfolgen habe. Begründend wurde dazu im

Wesentlichen ausgeführt, dass der gegenständliche Einbringungsvertrag am 5.1.2016 unterzeichnet und als Einbringungsstichtag der 30.6.2015 vereinbart worden sei. Gemäß den im 3. Teil des UmgrStG geregelten Übergangsbestimmungen sei § 22 Abs 5 UmgrStG idGF erst auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 1.1.2015 anzuwenden. Es sei somit für die vorliegende Einbringung nach der Maßgabe des § 22 Abs 5 UmgrStG aF für die Berechnung der GrESt noch auf den zweifachen Einheitswert abzustellen. Der anzuwendende GrESt-Tarif sei demgegenüber nicht in § 22 Abs 5 UmgrStG, sondern im GrEStG selbst geregelt. Dieser betrage seit 1.1.2016 für Einbringungen 0,5%. In Ermangelung einer der Z 29 des 3. Teiles des UmgrStG entsprechenden Übergangsbestimmung im GrEStG komme es insoweit nicht auf den Einbringungsstichtag, sondern auf den Tag des Vertragsabschlusses an.

Mit Beschwerde vorentscheidung der belangten Behörde vom 13. Juli 2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde zusammengefasst aus, die Anwendbarkeit des reduzierten Steuersatzes von 0,5% für umgründungsbedingte Erwerbe setze gem § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG voraus, dass die Steuer nicht vom Einheitswert berechnet wird. Da dies gegenständlich nicht der Fall sei, sei gem § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG der Steuersatz von 3,5% anzuwenden.

Am 16. August 2016 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Darin wurde Bezug nehmend auf die im Rahmen der oa Beschwerde vorentscheidung erfolgte Begründung zusammengefasst ausgeführt, dass die Anwendbarkeit des Steuersatzes von 0,5% gem § 7 Abs 1 Z 2 GrEStG nur dann ausgeschlossen sei, wenn die Steuer vom einfachen Einheitswert zu berechnen sei; dies sei ausschließlich bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der Fall. Im Beschwerdefall liege jedoch kein land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück vor und es sei die Steuer vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Auch aus den Erläuterungen zum Ministerialentwurf lasse sich schließen, dass nach dem Willen des Gesetzgebers ausschließlich land- und forstwirtschaftliche Grundstücke von der Anwendung des Steuersatzes von 0,5% ausgeschlossen sein sollen.

Am 11. Oktober 2016 erfolgte die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt festgestellt:

Mit Einbringungsvertrag vom 5.1.2016 brachte Herr ***AB*** seinen gesamten Kommanditanteil an der ,***X***' ***GmbH***. & Co. KG. samt dem der Gesellschaft gewidmeten Sonderbetriebsvermögen in die Beschwerdeführerin zum Stichtag 30.6.2015 als Sacheinlage (Einbringung gemäß Art III UmgrStG) ein. Das Sonderbetriebsvermögen bestand aus den Liegenschaften ***EZ1***, ***GB1***, ***EZ2***, ***EZ3*** und ***EZ4***, ***GB2*** und ***EZ5***, ***GB3***. Für diese Einbringung wurden die Abgabenbegünstigungen des Umgründungssteuergesetzes in Anspruch genommen.

Der Einheitswert der im Zuge der Einbringung auf die Beschwerdeführerin übertragenen Grundstücke betrug in Summe 221.304,40 Euro.

2. Beweiswürdigung

Die obigen unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen sind allesamt aktenkundig und können somit gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen angenommen werden.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Bemessungsgrundlage der GrESt

Gemäß § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen – soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen – der Grunderwerbsteuer.

§ 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 lautete: *„Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.“* Dies gilt unabhängig davon, ob eine Anteilsgewährung an den Einbringenden erfolgt oder nicht (vgl VwGH 19.1.1994, 93/16/0147; VwGH 19.12.1996, 94/16/0109).

§ 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I 2015/118 (Steuerreformgesetz 2015/2016) lautet: *„Werden auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 verwirklicht, so ist die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 in Verbindung mit § 7 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 zu berechnen.“*

Nach dem 3. Teil Z 29 UmgrStG ist § 22 Abs 5 UmgrStG in der Fassung BGBl I 2015/118 *„erstmal auf Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 31. Dezember 2015 anzuwenden.“*

Da der Stichtag der im Beschwerdefall gegenständlichen Umgründung vor dem 1. Jänner 2016 lag, ist § 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I 2015/118 gem 3. Teil Z 29 UmgrStG im Beschwerdefall somit nicht anwendbar.

Zwar wurde § 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 mit Erkenntnis des VfGH vom 4.12.2019, G 156/2019-8, als verfassungswidrig aufgehoben; gemäß Art 140 Abs 7 B-VG ist die aufgehobene Bestimmung – da der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis nicht anderes aussprach – mit Ausnahme des Anlassfalles jedoch weiterhin anzuwenden.

Gemäß § 22 Abs 5 UmgrStG idF BGBl I 2003/71 ist somit im Beschwerdefall – wovon auch die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens übereinstimmend ausgehen – die Grunderwerbsteuer vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen. Die Bemessungsgrundlage der GrESt beträgt im Beschwerdefall somit 442.608,80 Euro.

3.2. Tarif

Gemäß § 7 Abs 1 GrEStG 1987 idF BGBl I 2014/36 betrug die Steuer *„beim Erwerb von Grundstücken:*

1. durch den Ehegatten, den eingetragenen Partner, den Lebensgefährten, sofern die Lebensgefährten einen gemeinsamen Hauptwohnsitz haben oder hatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers 2 v.H.,

2. a) durch einen Ehegatten von dem anderen Ehegatten bei Aufteilung ehelichen Gebrauchsvermögens und ehelicher Ersparnisse anlässlich der Scheidung, Aufhebung oder Nichtigerklärung der Ehe 2 v.H.,

b) durch einen eingetragenen Partner von dem anderen eingetragenen Partner bei Aufteilung partnerschaftlichen Gebrauchsvermögens und partnerschaftlicher Ersparnisse anlässlich der Auflösung oder Nichtigerklärung der eingetragenen Partnerschaft 2 v.H.

3. durch andere Personen 3,5 vH.“

§ 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 (Steuerreformgesetz 2015/2016) lautet:

„Die Steuer beträgt bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3 oder bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz, wenn die Steuer nicht vom Einheitswert zu berechnen ist, 0,5%.“

§ 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 lautet:

„In allen übrigen Fällen beträgt die Steuer 3,5%.“

§ 18 Abs 2p erster Satz GrEStG 1987 lautet: „§ 1 Abs. 2a, 3, 4 und 5, § 3 Abs. 1 Z 2, 2a und 7, § 4, § 7, § 9 Z 3, § 10 Abs. 1, § 11 Abs. 3 und § 13 Abs. 1 jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 118/2015 treten mit 1. Jänner 2016 in Kraft und sind auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 verwirklicht werden oder wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 2015 verstorben ist.“

Für die Bemessung der GrESt sind bei einem Grundstückserwerb im Zuge einer Einbringung iSd Art III UmgrStG nach der hA – mangels Bedeutung der Rückwirkungsfiction des § 13 Abs 1 UmgrStG für Zwecke der GrESt – die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Liegenschaft, somit im Allgemeinen zum Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags maßgeblich, da die Steuerschuld gem § 8 Abs 1 GrEStG nicht im Zeitpunkt des Vermögensübergangs iSd UmgrStG, sondern im Zeitpunkt der Verwirklichung des steuerpflichtigen Erwerbsvorgangs entsteht (vgl zB VwGH 8.9.2010, 2009/16/0017, mit Anm Marchgraber, eolex 2010, 1194; Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 22 Rz 43; Rabel in Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen § 22 Rz 59; Furrer in Kofler, UmgrStG⁹ § 22 Rz 89).

Im Beschwerdefall wurde mit Abschluss des Einbringungsvertrages am 5.1.2016 ein Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG 1987 verwirklicht (vgl Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG⁵ § 22 Rz 38). Die Höhe des GrESt-Tarifes ergibt sich folglich – wovon auch die Verfahrensparteien übereinstimmend ausgehen – gem § 18 Abs 2p erster Satz GrEStG 1987 aus § 7 GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118. Strittig ist im Beschwerdefall die Auslegung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c leg cit. So vertritt die belangte Behörde die Ansicht, dass die Anwendbarkeit des reduzierten Steuersatzes von 0,5% für umgründungsbedingte Erwerbe im Beschwerdefall nicht anwendbar sei, da diese Bestimmung voraussetzt, dass die Steuer nicht vom Einheitswert berechnet wird. Daraus ergebe sich, dass der Steuersatz gemäß § 7 Abs 1 Z 3 GrEStG 1987 3,5% betrage (vgl auch BMF 13.5.2016, BMF-010206/0058-VI/5/2016, Punkt 10.1.). Demgegenüber wird seitens der Beschwerdeführerin vorgebracht, dass die Anwendbarkeit des Steuersatzes von 0,5% gem § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 nur dann ausgeschlossen sei, wenn die Steuer vom einfachen Einheitswert zu berechnen sei; dies sei ausschließlich bei land- und forstwirtschaftlich genutzten Grundstücken der Fall. Im Beschwerdefall liege jedoch kein land- und forstwirtschaftlich genutztes Grundstück vor und es sei die Steuer vom zweifachen Einheitswert zu berechnen. Für dieses Auslegungsergebnis sprächen dem Beschwerdevorbringen zufolge auch der in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck kommende Wille des Gesetzgebers.

Zu dieser seitens der Beschwerdeführerin vertretenen Auslegung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 idF BGBl I 2015/118 ist wie folgt auszuführen:

Nach der Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) unterlagen Grundstückserwerbe im Zuge von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG einer

Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5% des einfachen Einheitswertes (bei land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken) oder des zweifachen Einheitswertes (bei nicht land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken).

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) wurde die Rechtslage dahingehend geändert, dass die Grunderwerbsteuer bei Erwerb durch Anteilsvereinigung, Übertragung aller Anteile und Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz – sofern es sich nicht um land- und forstwirtschaftliche Grundstücke handelt – 0,5% vom Grundstückswert betragen soll. Werden land- und forstwirtschaftliche Grundstücke durch einen der genannten Rechtsvorgänge erworben, beträgt die Steuer – wie bisher – 3,5% vom einfachen Einheitswert (vgl ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP 40).

Hintergrund für die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 erfolgte Novellierung des § 22 Abs 5 UmgrStG (siehe dazu oben unter Punkt 3.1.) war, dass die Bemessungsgrundlage in Höhe des zweifachen Einheitswertes nach der bisherigen Rechtslage im UmgrStG geregelt war, die Bemessungsgrundlage des einfachen Einheitswertes bei Erwerb eines land- und forstwirtschaftlichen Grundstückes hingegen unmittelbar im GrEStG 1987 (§ 4 Abs 1 Z 2 lit d). Durch die Neuregelung der Bemessungsgrundlage und des Tarifes im GrEStG 1987 sollte den Gesetzesmaterialien zufolge fortan die Besteuerung der Grundstückserwerbe im Zuge von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG direkt im GrEStG 1987 geregelt werden, womit die bisher angeführte Bemessungsgrundlage im UmgrStG entfallen und durch entsprechende Verweise auf die Bestimmungen des GrEStG 1987 ersetzt werden konnte (vgl ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP 28 und 3).

Dafür, dass der Gesetzgeber mit der die Novellierung des § 22 Abs 5 UmgrStG betreffenden Übergangsregelung in Z 29 des 3. Teils des UmgrStG (siehe dazu oben unter Punkt 3.1.) iVm der Bestimmung des § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG 1987 eine besondere zeitlich begrenzte Begünstigung von Umgründungsvorgängen im Sinne des UmgrStG dergestalt bezwecken wollte, dass die GrESt (nur) in Fällen der Verwirklichung des Erwerbsvorganges nach dem 31.12.2015 und einem Einbringungsstichtag vor dem 1.1.2016 0,5% vom zweifachen Einheitswert betragen solle, fehlt in den Gesetzesmaterialien jeglicher Anhaltspunkt. Vielmehr wurde in den Gesetzesmaterialien ausdrücklich festgehalten, dass mit der Einführung eines Steuersatzes von 0,5% für Anteilsvereinigungen, Übertragung aller Anteile oder Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz der Zweck verfolgt wird, die mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 erfolgte Umstellung der Bemessungsgrundlage (Grundstückswert statt Einheitswert) abzufedern (ErläutRV 684 BlgNR XXV. GP 4).

Eine Anwendung des Steuersatzes von 0,5% auf Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz, für die eine Umstellung der Bemessungsgrundlage auf den Grundstückswert (noch) nicht erfolgt ist, ist von diesem Zweck nicht erfasst. Vor diesem Hintergrund ist § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrEStG idF BGBl I 2015/118 dahingehend auszulegen, dass der

Steuersatz von 0,5% nicht anzuwenden ist, wenn die Bemessungsgrundlage anstelle des Grundstückswertes der Einheitswert oder ein Vielfaches des Einheitswertes ist (so im Ergebnis auch bereits BFG 7.8.2018, RV/5101503/2017; vgl dazu auch die Entscheidungsbesprechung von *Hirschler/Sulz/Oberkleiner* in BFGjournal 2018, 397). Die GrEST beträgt daher in Übereinstimmung mit der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht gem § 7 Abs 1 Z 3 GrESTG 1987 idF BGBl I 2015/118 3,5% vom zweifachen Einheitswert.

Es ist somit spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zulässigkeit der Revision

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG 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.

Zu der Frage, ob der Grunderwerbsteuersatz von 0,5% gemäß § 7 Abs 1 Z 2 lit c GrESTG idF BGBl I 2015/118 auch auf Vorgänge nach dem Umgründungssteuergesetz, bei denen nach der Maßgabe des 3. Teils Z 29 UmgrStG der zweifache Einheitswert die Bemessungsgrundlage ist, anzuwenden ist, liegt eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht vor, weshalb spruchgemäß zu entscheiden ist.

Linz, am 7. September 2020