

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH, Gauermannngasse 2-4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 21. November 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 25. Oktober 2018 betreffend Einkommensteuer 2016, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO 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. Verfahrensgang

Mit 19.09.2018 fand beim Beschwerdeführer (Bf) eine Außenprüfung gem. § 150 Bundesabgabenordnung (BAO) statt, wo folgende Feststellungen getroffen wurden:
Der Bf ist bis zur Einbringung Miteigentümer und Wohnungseigentümerpartner von 10 Liegenschaften (Wohnungen).

„...Die betreffenden Liegenschaften werden mit Einbringungsvertrag vom 22. März 2016 mit Übergangsstichtag 1. April 2016 an die GmbH übertragen.

Diese Übertragung der Liegenschaften aus dem Privatvermögen auf die GmbH stellt aus einkommensteuerlicher Sicht einen Tausch dar.

Aufgrund des Tauschcharakters gelten die eingebrachten Liegenschaften aus der Sicht des bisherigen Liegenschaftseigentümers als veräußert und aus der Sicht der Gesellschaft als angeschafft und sind gemäß § 6 Z 14 EStG mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen. Die sich daraus ergebenden stillen Reserven (Verkehrswert der Liegenschaften abzüglich der Anschaffungskosten der Liegenschaften) unterliegen der 30%igen Immobilienertragsteuer“

Die Berechnung der Verkehrswerte und der stillen Reserven für die übertragenen Liegenschaften (Wohnungen) erfolgte wie nachstehend:

[...]

Als Veräußerungserlös wurde der Betrag von € 96.965,00 herangezogen, woraus sich eine Steuerlast in Höhe von € 29.090,00 ergab. Die Vorschreibung erfolgte je zur Hälfte bei den bisherigen Eigentümern - dem Bf und der Ehefrau des Bf (hier nicht streitanhängig, wird in einem eigenen Verfahren abgehandelt).

Nach Abschluss der Außenprüfung hat die Abgabenbehörde das Verfahren des Bf gemäß § 303 Bundesabgabenordnung 1961 (BAO) betreffend die Einkommensteuer wiederaufgenommen und mit Datum 25.10.2018 einen berichtigten Einkommensteuerbescheid für 2016 erlassen, in dem die Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit € 14.545,00 zur Festsetzung gelangte.

Dagegen wurde vom Bf Beschwerde erhoben und ausgeführt:

Der Bf war bis 2016 Wohnungseigentumspartner von Miteigentumsanteilen diverser Liegenschaften.

Mit Einbringungsvertrag vom 22.03.2016 hat der Bf seine Miteigentumsanteile in die GmbH, FN, (im Folgenden die "GmbH" genannt) eingebracht. Gesellschafter der GmbH sind und waren auch zum Zeitpunkt der Einbringung zu jeweils 50% der Bf und seine Gattin.

Die Sacheinlage erfolgte ohne Gewährung von neuen Anteilen und ohne sonstige Gegenleistung der GmbH, weil der Bf und seine Gattin zu jeweils 50% und somit gemeinsam zu 100% an der GmbH beteiligt waren. Eine Kapitalerhöhung fand ebenfalls nicht statt.

Gemäß § 1045 ABGB ist der Tausch ein Vertrag, wodurch eine Sache gegen eine andere Sache überlassen wird. Der Tausch ist als Vertrag über den Austausch von Sachen zu begreifen.

Wesentlich für das Vorliegen eines Tausches und somit Charakteristikum ist daher, dass entweder Sachen mit Sachen oder Handlungen mit Handlungen vergolten werden. Damit stellt die Entgeltlichkeit ein zwingend erforderliches Merkmal des Tausch Vertrages dar.

Im konkreten Fall liegt schon begrifflich kein Tausch Vorgang vor, da es an der wesentlichen Voraussetzung, nämlich einer Gegenleistung und daher an der Entgeltlichkeit für die Einbringung der Liegenschaften in die GmbH, fehlt, da die Einbringung ohne Gewährung von neuen Anteilen und ohne sonstige Gegenleistung der GmbH erfolgte. Es fehlt daher gänzlich an einem Leistungsaustausch zwischen dem Bf und der GmbH, weshalb die Einbringung als unentgeltlicher Vorgang zu qualifizieren ist. Ein unentgeltliches Rechtsgeschäft unterliegt nicht der Immobilienertragsteuer, weshalb die Beurteilung des Finanzamtes rechtlich unrichtig ist.

Nach der Judikatur des VwGH gibt es bei einer Sacheinlage von Grundstücken in eine bereits bestehende Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung keine Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn. Für den Bereich der Einkommensteuer kann nichts Anderes gelten, sodass auch hier von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen ist.

Die Wertsteigerung der Gesellschaftsrechte der Einbringenden ist zwar eine Folge der Einlage, die aber nicht aufgrund einer Verpflichtung oder Leistung der erwerbenden Gesellschaft eingetreten ist. Die innere Wertsteigerung der vom Einbringenden gehaltenen Anteile geht nicht zu Lasten der (empfangenden) Gesellschaft und kann somit auch nicht als (Gegen)-Leistung verstanden werden.

Durch die Annahme, dass die Einbringung der Miteigentumsanteile in die GmbH einen Tauschvorgang darstellen würde und die daraus resultierende Besteuerungen des fiktiven Veräußerungserlöses mit dem 30%igen Immobilienertragsteuersatz wird in die verfassungsrechtlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz gemäß Art 2 StGG und Art 7 Abs 1 B-VG und auf Unverletzlichkeit des Eigentums gemäß Art 5 StGG und Art 1 Abs 1 1. ZPMRK eingegriffen und der Bf in ebendiesen Rechten verletzt. Bringt jemand Miteigentumsanteile an einer Immobilie in eine Kapitalgesellschaft ein und erhält hierfür neue GmbH Anteile oder eine sonstige Gegenleistung, so liegt einkommensteuerrechtlich ein Tauschvorgang vor. Dieser Tauschvorgang löst 30%ige Immobilienertragsteuer gemäß § 30b EStG aus.

Bringt nunmehr jemand Miteigentumsanteile an einer Immobilie in eine Kapitalgesellschaft ein und erhält hierfür keine neuen GmbH Anteile und keine sonstige Gegenleistung, dann kann kein Tauschvorgang vorliegen. Es wäre ein sachlich nicht gerechtfertigte - und damit verfassungswidrige – Gleichbehandlung zweier unterschiedlicher Sachverhalte, wenn diese Sachverhalte gleichbehandelt werden würden. Die Gleichbehandlung einer Sacheinlage mit Kapitalerhöhung und einer Sacheinlage ohne Kapitalerhöhung ist sachlich nicht gerechtfertigt und verfassungswidrig.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 04.05.2020 als unbegründet abgewiesen, wobei das Finanzamt ausführte, dass kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 6 Z 14 lit b EStG 1988 die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 Körperschaftsteuergesetz 1988) als Tausch iSd § 6 Z 14 lit a EStG 1988 gälte, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. In Hinblick auf die Frage zur Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit hinsichtlich der Gleichbehandlung einer Sacheinlage mit Kapitalerhöhung und einer Sacheinlage ohne Kapitalerhöhung wäre festzuhalten, dass das ho. Finanzamt gemäß Art. 18 Abs 1 B-VG (Legalitätsprinzip) an bestehende und ordnungsgemäß kundgemachte Gesetze gebunden ist. In § 6 Z 14 lit b EStG 1988 wäre vom Gesetzgeber die Tauschfiktion für eine Einlage bzw. Einbringung von Wirtschaftsgütern normiert worden. Sihin hätte die Abgabenbehörde die Einbringung der Liegenschaften durch den Beschwerdeführer, wie im Gesetz angeführt, als Tausch zu bewerten und mit dem gemeinen Wert nach § 10 Abs 2 BewG 1955 anzusetzen.

Am 08.06.2020 stellte der Bf den Antrag, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Der Bf begehrte die Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat.

Mit Schriftsatz vom 19.03.2021 erstattete der Bf ein weiteres Vorbringen:

Die mit Sacheinlagevertrag vom 22.03.2016 in die GmbH eingelegten Liegenschaften wurden aufgrund der Tatsache, dass keine Gegenleistung erfolgte und dem entsprechend kein Tauschvorgang vorlag, auf Ebene der GmbH bilanziell mit den historischen Anschaffungskosten und nicht mit dem gemeinen Wert bzw Verkehrswert erfasst. Aus diesem Grund sind die in den Liegenschaften enthaltenen stillen Reserven auf Ebene der GmbH weiterhin steuerverfangen. Gleichzeitig zog der Bf den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Senat zurück.

II. entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Mit Notariatsakt vom 29.02.2016 hat der Bf die „GmbH“, eingetragen unter FN, mit Sitz in X gegründet (kurz: GmbH). Gegenstand des Unternehmens ist der Erwerb und die Veräußerung von Wohnimmobilien, sowie Gewerbeimmobilien, ausgenommen Hotellerie in Österreich und die Vermietung und das Management dieser Immobilien.

Mit Sacheinlagevertrag vom 22.03.2016 hat der Bf als Miteigentümer und Wohnungseigentümerpartner zehn Liegenschaften (Wohnungen) mit Übergangsstichtag 01.04.2016 an die GmbH übertragen. Die Sacheinlage erfolgte gemäß Punkt 4.1. des Vertrages ohne Gewährung von neuen Anteilen und ohne sonstiger Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft. Gesellschafter der GmbH sind und waren auch zum Zeitpunkt der Einbringung zu jeweils 50% der Bf und seine Gattin.

Als Veräußerungserlös wurde der Betrag von € 96.965,00 herangezogen (Verkehrswert der Liegenschaften abzüglich der Anschaffungskosten der Liegenschaften), woraus sich für den Bf eine Steuerlast in Höhe von € 14.545,00 ergab.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben des Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen des Finanzamtes bzw. des Bf sowie auf die Ergebnisse der vom Gericht durchgeführten Ermittlungen.

IV. Rechtsausführungen

§ 6 Z 14 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idgF lautet:

a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen

Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen.

§ 30 Abs 1 EStG 1988 idgF lautet:

Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

§ 10 Abs 2 Bewertungsgesetz 1955 (BewG) idgF lautet:

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

§ 8 Abs 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG) idgF lautet:

Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben Einlagen und Beträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter, Mitglieder oder ähnlicher Eigenschaft geleistet werden.

V. Erwägungen

Strittig ist das Vorliegen einer Gegenleistung für die Sacheinlage von Wohnungen in eine Kapitalgesellschaft ohne Gewährung von neuen Anteilen und ohne sonstige Gegenleistung der übernehmenden Gesellschaft und somit, ob die Einbringung der im (Mit)- Eigentum des Gesellschafters stehenden Wohnungen aufgrund eines Tauschgeschäftes den Tatbestand des § 30 Abs 1 EStG 1988 erfüllt.

Der Bf argumentiert damit, dass es an einem Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und der GmbH fehlte. Die GmbH hätte weder ihr Stammkapital erhöht noch Gesellschaftsanteile oder andere Vorteile als Gegenleistung gewährt, weshalb die Einbringung als unentgeltlicher Vorgang zu qualifizieren wäre und somit nicht der Immobilienertragsteuer unterläge.

Im vorliegenden Fall wurden 10 Wohnungen aus dem Privatvermögen des Bf in die GmbH eingebracht. Gesellschafter der GmbH sind der Bf und seine Gattin, wobei die beiden Gesellschafter für die Einlage keine neuen GmbH-Anteile erhielten, da sie bereits zu jeweils 50% an der GmbH beteiligt waren und die Einlage der Immobilien aus dem Privatvermögen zu gleichen Teilen erfolgte.

Bezugnehmend auf die unter Punkt IV. dargelegten rechtlichen Bestimmungen gilt folgendes:

Unter § 30 EStG 1988 idgF fallen nur entgeltliche Rechtsgeschäfte. Dass zu den in § 30 Abs 1 EStG 1988 erfassten entgeltlichen Rechtsgeschäften auch ein Tauschvertrag iSd §§ 1045 ABGB gehört, geht aus der ausdrücklichen Bestimmung des § 30 Abs 1 letzter Satz hervor, wonach bei Tauschvorgängen § 6 Z 14 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden ist. In § 6 Z 14 lit a EStG 1988 ist die Gewinnrealisierung und Bewertung eines Tauschvorganges bei betrieblichen Einkunftsarten geregelt, diese Vorschrift gilt somit sinngemäß auch für die außerbetriebliche Einkunftsart des § 30 EStG 1988. Die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (Sacheinlage) gilt kraft gesetzlicher Anordnung in § 6 Z 14 lit a EStG 1988 dann als Tausch, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht (siehe dazu unter anderem VwGH 25.06.2014, 2009/13/0154).

Der Bewertungsmaßstab des § 6 Z 14 lit a zweiter Satz EStG 1988 „... als Veräußerungspreis der abgegebenen Wohnungen und als Anschaffungskosten der erworbenen Wohnungen sind jeweils der gemeine Wert der abgegebenen Wohnungen...“ stützt sich auf die langjährige Rechtsprechung des VwGH. So erkannte der Gerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 22.06.1976, 529/74, dass „der Tausch zivilrechtlich und wirtschaftlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft ist. Wird ein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens gegen ein anderes eingetauscht, so liegt Anschaffung und Veräußerung vor. Die Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind gleich dem gemeinen Wert des im Tauschweg abgegebenen Wirtschaftsgutes. Durch den Tausch tritt in der Höhe des Unterschiedes zwischen dem Buchwert des abgegebenen Wirtschaftsgutes und seinem gemeinen Wert ein steuerpflichtiger Buchgewinn ein.“

Damit wird klargestellt, dass durch die Tauschfiktion des § 6 Z 14 EStG 1988 einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes vorliegt und andererseits eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen (im Falle einer Kapitalerhöhung) oder die Erhöhung der Anschaffungskosten bestehender Gesellschaftsanteile (Einlage ohne Kapitalerhöhung, vgl. auch VwGH 28.11.2001, 99/13/0254, 28.05.2019, Ro 2018/15/0002, *Hofstötter/Reichl*, EStG, 2011 § 6 Z 14, Rz 3, *Doralt*, EStG, § 6 Tz 61). Aus der Sicht der übernehmenden Körperschaft liegt hinsichtlich des übernommenen Vermögens eine Einlage im Sinne des § 8 Abs 1 KStG vor (dh keine steuerliche Erfassung der Vermögenserhöhung), wenn das Vermögen aus

gesellschaftsrechtlichen Erwägungen übertragen wird (siehe dazu auch VwGH 18.02.1999, 98/15/0192).

Damit stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der als Veräußerung einerseits und als Anschaffung andererseits zu behandeln ist, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven kommt.

Der Tauschgrundsatz führt konsequenterweise und zwingendermaßen daher zur Gewinnrealisierung (vgl. *Walter*, Umgründungssteuerrecht 2013, Tz 321). Diese Gewinnrealisierung tritt mit der Übertragung der faktischen Verfügungsmacht über das Wirtschaftsgut ein.

Aufgrund der in § 30 Abs 1 iVm § 6 Z 14 lit a EStG 1988 enthaltene Bewertungsregel beim Tausch hat der Einbringende als Veräußerungspreis (für das Einbringungsvermögen) und als Anschaffungskosten (für die Gegenleistung) jeweils den gemeinen Wert der hingegebenen Wirtschaftsgüter anzusetzen. Der gemeine Wert ist im EStG nicht eigenständig definiert, sodass die Bestimmungen des BewG 1955 gelten, § 1 Abs 1 iVm § 10 Abs 1 BewG 1955 (siehe dazu auch EStR 2598, *Laudacher in Jakom* EStG12 2019, § 6 Rz 209, VwGH 28.05.2019, Ro 2018/15/0002, 28.11.2002, 2000/13/0155). § 10 Abs 2 BewG 1955 zufolge wird der gemeine Wert 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 (vgl. VwGH 28.11.2002, 2000/13/0155). Bei gebrauchten Wirtschaftsgütern ist das der Preis, den der Händler bezahlen würde.

Die oben unter den Punkten IV. und V. dargelegte Rechtslage (Judikatur und Rechtsprechung) bedeutet nun für den Anlassfall:

§ 6 Z 14 lit b EStG 1988 überträgt den Tauschgrundsatz des § 6 Z 14 lit a EStG 1988 auf die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft und normiert damit, dass die Übertragung der Liegenschaften aus dem Privatvermögen in die GmbH aus einkommensteuerrechtlicher (nicht zivilrechtlicher Sicht) als entgeltliches Rechtsgeschäft gilt.

Ein unentgeltlicher Grundstückserwerb läge nur vor, wenn die Einlage der Liegenschaften in die GmbH unter das UmgrStG 2002 fiele. Diese tatbestandsmäßige Voraussetzung liegt hier unbestrittenermaßen jedoch nicht vor. Kommt bei der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft Art. III UmgrStG 2002 nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung des Einbringungsvorganges nach dem allgemeinen Steuerrecht (vgl. VwGH 29.03.2017, Ra 2015/15/0034, sowie 25.06.2014, 2009/13/0154).

Aufgrund des Tauschcharakters gelten die eingebrachten Liegenschaften aus der Sicht der bisherigen Liegenschaftseigentümer, des Bf (und seiner Gattin), als veräußert und aus Sicht der GmbH als angeschafft und sind gemäß § 6 Z 14 lit a EStG 1988 mit dem gemeinen Wert der hingegebenen Liegenschaften laut Einbringungsvertrag vom 22.03.2016 anzusetzen. Somit

wurde durch die Aufnahme der Geltung des Tauschgrundsatzes für die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern in § 6 Z 14 EStG 1988 klargestellt, dass die Einlagenbewertungsvorschrift des § 6 Z 5 EStG 1988 auf gesellschaftsrechtliche Einlagen nicht anwendbar ist und bei der die Einlage empfangenden GmbH ein Anschaffungsvorgang vorliegt. Die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen sich damit um den gemeinen Wert der eingelegten Wohnungen.

Der Vermögenstransfer führt beim Bf zu einem Vermögensvorteil, nämlich zu einer Wertsteigerung seiner bestehenden Gesellschaftsrechte an der erwerbenden GmbH (Einlage ohne Kapitalerhöhung, VwGH 05.10.1994, 94/15/0036) und im Ergebnis zu einer Erhöhung des Wertes des Gesellschaftsvermögens bei der GmbH. Der Bf hat im Austausch für die Sacheinlage wertmäßig erhöhte Gesellschaftsanteile erhalten, was nach obigen Ausführungen zweifelsfrei als Gegenleistung und in sinngemäßer Anwendung der oben wiedergegebenen Lehre und Rechtsprechung als Leistungsaustausch zu sehen ist. Die Werterhöhung der Gesellschaftsanteile ist das definitive „Entgelt“, das der Anteilsinhaber für seine Einlage erhält. Bezogen auf das konkrete Austauschverhältnis ist die Werterhöhung somit nicht ein vorläufiger Vermögenswert, an dessen Stelle im Rahmen der Leistungsabwicklung noch eine Geldleistung zu treten hätte; der Eintritt der Werterhöhung ist somit Zufluss eines Sachwertes (*Beiser*, ÖStZ 1987, 151; *Bauer/Quantschnigg*, Körperschaftsteuergesetz 1988, § 8, Tz 11).

Durch die Tauschfiktion kommt es zur Aufdeckung von stillen Reserven bei den eingelegten Wohnungen und hat zur Folge, dass beim Bf Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes der in die Kapitalgesellschaft eingebrachten Wohnungen anzusetzen sind (vgl. das hg. Erkenntnis vom 24.02.2004, 99/14/0250) und bei der erwerbenden Gesellschaft Anschaffungskosten für Gesellschaftsrechte in Höhe des gemeinen Wertes vorliegen.

Dass im vorliegenden Fall die eingelegten Wohnungen bei der GmbH bilanziell mit den historischen Anschaffungskosten erfasst wurden, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Es darf in diesem Zusammenhang auf die von der Betriebsprüfung vorgenommene Berechnung der Verkehrswerte und der stillen Reserven für die in die GmbH eingelegten Liegenschaften verwiesen werden. Sie wird dieser Entscheidung zugrunde gelegt.

[...]

Mit der Aufdeckung der stillen Reserven (Verkehrswert der Wohnungen abzüglich der Anschaffungskosten der Wohnungen) fällt die Immobilienertragsteuer in Höhe von 30% an. Die vom Finanzamt nach § 30 EStG 1988 ermittelten Einkünfte erfolgten im Einklang mit den gesetzlichen Bestimmungen.

Der mit Beschwerde vom 21.11.2018 bekämpfte Bescheid vom 25.10.2018 besteht daher zu Recht.

Abschließend ist zum Beschwerdevorbringen des Bf, „...bei einer Sacheinlage von Grundstücken in eine bereits bestehende Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung gäbe es keine Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn, für den Bereich der Einkommensteuer könnte nichts Anderes gelten...“, ist folgendes anzumerken:

Die Grunderwerbsteuer ist nach ihrem Steuergegenstand eine Verkehrsteuer. Verkehrsteuern sind Steuern, die auf die Teilnahme am Rechts- und Wirtschaftsverkehr erhoben werden und zielen auf wirtschaftliche Verkehrsvorgänge ab. Die Grunderwerbsteuer ist als eine Steuer zu verstehen, deren Zweck die Belastung des Rechtserwerbs an Grundstücken ist.

Gemäß § 4 Abs 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen (§ 4 GrEStG). 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, 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.

Damit ist die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte an einer Kapitalgesellschaft ohne Erhöhung der Gesellschaftsanteile durch Einbringung eines Grundstückes keine Gegenleistung iSd GrEStG 1987.

Die Einkommensteuer ist hingegen eine Steuer, die vom Ertrag (Gewinn) zu leisten und aus dem Gewinn zu decken ist.

In § 6 Z 14 lit b EStG 1988 wurde vom Gesetzgeber die Tauschfiktion für eine Einlage bzw. Einbringung von Wirtschaftsgütern in die GmbH normiert.

Dadurch wird bewirkt, dass die Sacheinlage von Liegenschaften durch den Beschwerdeführer in die Körperschaft einerseits eine Veräußerung der eingelegten Wirtschaftsgüter, andererseits eine Anschaffung durch die Wertsteigerung von Gesellschaftsrechten an der GmbH darstellt.

Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf wird angemerkt:

Die Gerichte sind verpflichtet, ihre Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen und haben daher die Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes in der jeweils geltenden Fassung so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören.

Wenn der Bf in der fehlenden Differenzierung der Besteuerung von Sacheinlagen mit Kapitalerhöhung und Sacheinlagen ohne Kapitalerhöhung eine Ungleichbehandlung erblickt, so ist dies ein Einwand, der die Verfassungskonformität betrifft. Dieser Einwand kann das Bundesfinanzgericht aufgrund des Legalitätsgrundsatzes aber nicht davon entbinden, die gesetzlichen Anordnungen anzuwenden, solange sie in Geltung stehen.

Vor dem Hintergrund der höchstgerichtlichen Rechtsprechung zu § 6 Z 14 EStG 1988 im Zusammenhang mit § 30 EStG 1988 (siehe dazu obige Ausführungen) vermag das Bundesfinanzgericht die vom Bf geäußerten (verfassungsrechtlichen) Bedenken nicht zu teilen. Es sah sich daher nicht veranlasst, einen Gesetzesprüfungsantrag an den Verfassungsgerichtshof zu stellen.

Dem Beschwerdebegehren konnte nicht entsprochen werden.

Die Beschwerde war abzuweisen.

VI. Zulässigkeit der 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.

Eine Revision ist im gegenständlichen Fall nicht zulässig, weil sich die Anwendung der geltenden Rechtslage auf verwirklichte Sachverhalte aus dem Bundes-Verfassungsgesetz (Art. 18 B-VG) ergibt, die Anwendung des Legalitätsgrundsatzes auch in der Rechtsprechung (siehe VwGH 30.01.2014, 2011/15/0111) unumstritten ist und insofern keine Abhängigkeit von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vorlag.

Die vom Bf aufgeworfene Frage der Verfassungskonformität einer gesetzlichen Bestimmung stellt keine Rechtsfrage im Sinne der Subsumtion unter einen gesetzlichen Tatbestand dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist, sondern ist deren Prüfung dem Verfassungsgerichtshof vorbehalten.

Salzburg, am 31. August 2021