

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Fasching Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Rainbach im Innkreis 35, 4791 Rainbach im Innkreis, über die Beschwerde vom 12. Dezember 2019 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 des ***FA*** vom 9. Oktober 2019, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Der **Einkommensteuerbescheid 2016** des Beschwerdeführers (Bf) erging am 9.10.2019. Zur Schenkung des Gebäudes samt Grund und Boden laut Notariatsakt vom 19.5.2016 führte das Finanzamt in der Bescheidbegründung aus, dass dadurch eine Sacheinlage bewirkt worden sei. Auf Ebene des Gesellschafters gelte die Sacheinlage eines Anteilsinhabers in eine Körperschaft als Tausch (Werterhöhung bestehender Anteilsrechte), der in Bezug auf die stillen Reserven des eingelegten Wirtschaftsgutes einen steuerwirksamen Realisationsvorgang bedeute und hier der Immobilienwertsteuer unterliege.

Laut den aufliegenden Unterlagen sei das Gebäude samt Grund und Boden mit 351.339,00 € eingelegt worden. Davon betrage der Wert des Grund und Bodens 175.740,00 €, der Rest entfalle auf das Gebäude.

Gebäude 175.599,00 € minus Buchwert V + V 85.395,91 € = Bemessungsgrundlage für die Immobilienwertsteuer 90.203,09 €.

Beim Gebäude werde davon ausgegangen, dass es sich um Altvermögen handle und die Pauschalberechnung in Anspruch genommen werden könne. Wert der Einlage 175,740,00 € minus 86 % der AK = 24.603,60 € Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer.

Innerhalb verlängerter Beschwerdefrist erhob der Bf durch seine steuerliche Vertretung mit Schreiben vom 12.12.2019 fristgerecht **Beschwerde** gegen diesen Bescheid.

Beantragt wurde, die Immobilienertragsteuer nicht festzusetzen.

In der Bescheidbegründung werde ausgeführt, dass durch die Schenkung des Gebäudes ein Tauschvorgang stattgefunden habe und es zu einer Werterhöhung der bestehenden Anteilsrechte der beschenkten GmbH gekommen sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass die beschenkte GmbH (**1** GmbH) hoffnungslos überschuldet sei und die Anteile daran deshalb wertlos seien. Diese Anteile seien auch noch nach der Schenkung des Gebäudes wertlos. Es habe daher per se nie zu einer Werterhöhung kommen können.

Die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer sei somit rechtswidrig.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 20.1.2020 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab.

Der Bf wende in seiner Beschwerde ein, dass die Anteile an der GmbH auch nach der Schenkung des Gebäudes wertlos seien, es zu keiner Werterhöhung gekommen und die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer rechtswidrig sei.

Dem sei zu entgegnen, dass lediglich von Bedeutung sei, dass es sich um einen Tauschvorgang handle. Dieser Judikatur zum Tauschgrundsatz sei der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0043, gefolgt, wonach sich das Entgelt am gemeinen Wert des eingebrachten Wirtschaftsgutes bemesse und dem Wert der Gegenleistung keine Bedeutung zukomme. Die Beschwerdeausführungen in diesem Zusammenhang, nämlich Wertlosigkeit des Geschäftsanteils wegen Überschuldung, könnten unter dem Blickwinkel der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum „Tauschgrundsatz“ keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheides aufzeigen.

Die Beschwerde sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Schreiben vom 8.2.2020 stellte der Bf durch seine steuerliche Vertretung einen **Vorlageantrag**. Ein neues Sachvorbringen wurde nicht erstattet.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte und unstrittige Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Akten sowie dem Vorbringen des Bf bzw. seiner steuerlichen Vertretung.

Rechtslage:

§ 6 Z 14 EStG 1988 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 Einbringungstichtag zu beziehen.“

§ 30 Abs. 1 EStG in der für das Beschwerdejahr maßgeblichen Fassung (BGBl. I Nr. 163/2015) 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.“

Nach Abs. 3 erster Satz dieser Gesetzesbestimmung ist als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen.

Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten anzusetzen (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988).

Nach § 30a Abs. 1 erster Teilsatz EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr gültigen Fassung (BGBl. I Nr. 118/2015) unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 einem besonderen Steuersatz von 30 %.

Nach § 8 Abs. 1 KStG 1988 bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Einlagen und Beiträge jeder Art insoweit außer Ansatz, als sie von Personen in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter,

Mitglieder oder in ähnlicher Eigenschaft geleistet werden. § 6 Z 14 lit. b des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß anzuwenden. Bei einem Forderungsverzicht auf Seiten des Gesellschafters ist der nicht mehr werthaltige Teil der Forderung steuerwirksam.

Der gemeine Wert wird durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen (§ 10 Abs. 2 BewG).

Aus diesen gesetzlichen Bestimmungen folgt, dass § 6 Z 14 EStG 1988 den Tauschgrundsatz auch auf die Einlage in eine Körperschaft überträgt. Eine Sacheinlage in eine Körperschaft stellt einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes und andererseits eine Anschaffung der Gesellschaftsanteile dar.

Die Anwendung des Tauschgrundsatzes hat zur Folge, dass beim Einbringenden Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des eingebrachten Vermögens anzusetzen sind (Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG^{21a}, § 6 Rz 61, Stand 1.2.2021, rdb.at) und es durch die Tauschfiktion zur Aufdeckung von stillen Reserven kommt.

Die Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist, wenn sich aus dem Umgründungssteuergesetz nichts anderes ergibt. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsguts und andererseits - im Fall der Kapitalerhöhung - eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen bzw. - im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung - eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor. § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 kommt auch zur Anwendung, wenn die Einbringung in die Körperschaft nicht mit der Gewährung neuer Anteile verbunden ist. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung (VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106).

Eine Sacheinlage von Grundstücken im Sinne des § 30 Abs. 1 EStG 1988 stellt einen Tausch dar und unterliegt der Immobilienertragsteuer.

Die durch die Einlage eintretende Erhöhung des Vermögens der Körperschaft wird steuerlich nicht erfasst (vgl. auch Rz 2589 EStR).

Erwägungen:

Zwischen den Verfahrensparteien besteht Uneinigkeit darüber, ob die Schenkung eines Grundstücks samt darauf befindlichem Gebäude an die ***1*** GmbH, deren Alleingesellschafter der Bf ist, der Immobilienertragsteuer unterliegt, obwohl die GmbH überschuldet ist und es daher zu keiner Werterhöhung gekommen ist.

Nicht in Streit steht dagegen, dass der mit Notariatsakt vom 19.5.2016 zwischen dem Bf als Geschenkgeber und der ***1*** GmbH als Geschenknehmerin errichtete Schenkungsvertrag nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt. Ebenfalls unstrittig sind die vom Finanzamt zur Ermittlung der Immobilienertragsteuer herangezogenen Werte.

Zur Lösung der vorliegenden Rechtsfrage ist entscheidend, dass als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist. Wie bereits das Finanzamt zutreffend und unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0043, ausgeführt hat, kommt dabei dem Wert der Gegenleistung, die der Bf erhalten hat, keine Bedeutung zu.

§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Einbringung von Vermögen in eine Körperschaft als Tausch, welcher zivilrechtlich ein entgeltliches Rechtsgeschäft darstellt, gilt. Die Anwendung des Tauschgrundsatzes hat zur Folge, dass – ungeachtet der zivilrechtlich vorliegenden Schenkung – einkommensteuerrechtlich beim einbringenden Bf Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes des in die ***1*** GmbH eingebrachten Vermögens anzusetzen sind.

Den diesbezüglichen zutreffenden Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung, der nach der Judikatur die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, trat der Bf durch seine steuerliche Vertretung nicht entgegen.

Die in § 30 Abs. 1 EStG 1988 genannten privaten Grundstücksveräußerungen umfassen im letzten Satz auch Tauschvorgänge, welche grundsätzlich immer als Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge zu werten sind.

Aus den genannten Überlegungen sind im Beschwerdefall die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer erfüllt und ist die Beschwerde daher abzuweisen.

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.

Das Erkenntnis weicht nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab (vgl. die in der Entscheidung angeführte Judikatur).

Da die Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Linz, am 16. Februar 2023