

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***1***, über die Beschwerde vom 17. Jänner 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 10. Dezember 2021, ***2***, betreffend Grunderwerbsteuer 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

I. Sachverhalt und Verfahrensgang

Mit dem Sacheinlagevertrag vom 25.09.2020 brachten die ***3*** und die ***4***, Liegenschaftsanteile an der ***5***, bestehend aus dem Grundstück ***6***, in die ***Bf1*** ein.

Lt. Pkt. 1.7. des Sacheinlagevertrages bestehen hinsichtlich der genannten Liegenschaftsanteile bücherliche wie außerbücherliche vertragliche Rechte und Verpflichtungen, welche im C-Blatt des Grundbuches eingetragen sind und in den Punkten 1.7.1. bis 1.7.7. aufgelistet werden.

Laut Punkt 1.7.8. werden die Einbringenden die Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung (insbesondere ohne Gewährung von Anteilen) einbringen und die Übernehmende wird diese Einbringung annehmen.

Punkt 2. **Vertragsgegenstand** lautet:

*„2.1. Gegenstand dieses Vertrages ist die Einbringung der oben genannten Liegenschaftsanteile ohne Gegenleistung als Sacheinlage in die ***Bf1***.“*

2.2. Den Vertragsparteien sind die Beschaffenheit und der Zustand der Liegenschaftsanteile bekannt.

2.3. Den Vertragsparteien ist der Grundbuchsstand bekannt.

2.4. Die für die Bemessung der Grunderwerbsteuer maßgebliche Bemessungsgrundlage (Grundstückswert lt. Gutachten) beträgt € 2.793.000,-, die Grunderwerbsteuer beträgt somit € 88.005,-. Die für die Bemessung der gerichtlichen Eintragungsgebühr maßgebliche Bemessungsgrundlage (dreifacher Einheitswert) beträgt € 444.600,-, die Eintragungsgebühr beträgt daher € 4.891,-.“

Punkt 3. **Einbringung** lautet:

„Die Einbringenden bringen die einbringungsgegenständlichen Liegenschaftsanteile als Sacheinlage ohne Gegenleistung in die ***Bf1*** und diese nimmt diese Einbringung an.

3.2. Die Einbringenden übergeben somit die Liegenschaftsanteile mit allen Rechten und Pflichten und allem rechtlichen und tatsächlichen Zubehör, wie alles liegt und steht und so wie die Einbringenden diese Liegenschaftsanteile bisher besessen und benützt haben bzw. zu besitzen und zu benützen berechtigt waren an die Übernehmende.“

In Pkt. 7.4. wird festgehalten, dass die übernehmende Gesellschaft die Verbindlichkeiten lt. Pkt. 1.7. übernimmt, lt. Pkt. 7.5. besteht für die übernehmende Gesellschaft nur eine Sachhaftung.

Punkt 4. **Gegenleistung** lautet:

„4.1. Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung; es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen....“

Punkt 5. **Übergabe und Übernahme** bestimmt:

„...“

5.2. Sämtliche im Zusammenhang mit dem Eigentum an den Liegenschaftsanteilen stehenden vertraglichen Rechte und Pflichten bestehen weiterhin fort und werden nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. auf die ***Bf1*** überbunden. Somit tritt die ***Bf1*** nach Maßgabe des Vertragspunktes 7.4. an Stelle der Einbringenden in diese Verträge ein und übernimmt deren Rechte und Pflichten.“

In Pkt. 7. **Gewährleistung und Haftung** wird festgehalten:

„...“

7.2. Die Einbringenden leisten Gewähr, dass die Liegenschaftsanteile mit Ausnahme der der Übernehmenden bekannten Lasten, insbesondere der unter Punkt 1.7. genannten Pfandrechte, frei von bürgerlichen und außerbürgerlichen Lasten, Verbindlichkeiten oder Rechten Dritter in

das Eigentum der Übernehmenden übergeht.

...

*7.4. Zur Klarstellung wird festgehalten, dass alle Verbindlichkeiten, die den in Vertragspunkt 1.7 genannten, im Grundbuch der Liegenschaft eingetragenen Pfandrechten zugrunde liegen, von der ***Bf1*** übernommen werden. Die Einbringungsbilanz zum 1. (ersten) Jänner 2020 (zweitausendzwanzig), Beilage./3 weist Verbindlichkeiten der ***Bf1*** gegen die beiden Kommanditistinnen ***7*** und ***8*** im Betrag von € 1.846.265,97 (eine Million achthundertsechundvierzigtausendzweihundertfünfundsechzig Komma siebenundneunzig) aus. Im Zuge der unmittelbar bevorstehenden Umschuldung werden diese Verbindlichkeiten zur Gänze zurückbezahlt.*

*7.5. Die Vertragsparteien vereinbaren, dass dem Sacheinlagegegenstand keine zinstragenden Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten zugeordnet sind und daher jede über die reine Sachhaftung aufgrund der eingetragenen Pfandrechte hinausgehende Haftung der ***Bf1*** für die durch die eingetragenen Pfandrechte besicherten Forderungen gänzlich ausgeschlossen ist.“*

Am 30.9.2020 wurde dann ein Nachtrag zum Sacheinlagevertrag vereinbart, womit Pkt. 7.5., welcher die Beschränkung der Haftung auf eine Sachhaftung enthält, gestrichen wurde. Pkt. 7.4. wird zum „neuen Punkt 7.5.“.

Punkt 2.4. wird abgeändert und lautet wie folgt:

„2.4. Der für die Steuerbemessung relevante Grundstückswert auf Basis eines Bewertungsgutachtens beträgt nach Angabe der Vertragsparteien € 2.793.000,-, der dreifache Einheitswert € 444.600,-. Der Punkt 4.1. wird abgeändert und lautet wie folgt: „Die Übernehmende erbringt keine Gegenleistung, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Es werden insbesondere keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen.“

Mit den elektronischen Abgabenerklärungen wurde der Vorgang mit dem Grundstückswert als Bemessungsgrundlage zur Grunderwerbsteuerfestsetzung angezeigt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens hat das Finanzamt festgestellt, dass von der ***4*** € 2.261.417,73 an Verbindlichkeiten bei der ***9*** aushafteten und von der ***3*** € 2.322.017,87 bei der ***10*** sowie € 753.436,41 bei der ***11***.

Ausgehend von den übernommenen Verbindlichkeiten ergingen am 10.12.2021 die streitgegenständlichen Grunderwerbsteuerbescheide an die Bf., getrennt nach den übertragenden Gesellschaften. In vorliegendem Fall wurde ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von 3.075.454,28 Euro Grunderwerbsteuer in Höhe von 107.640,90 Euro vorgeschrieben.

Gegen den Bescheid wurde am 17.01.2022 Beschwerde erhoben mit der Begründung, die GrESt sei auf Basis der Bemessungsgrundlage Grundstückswert (EUR 1,838.178,16) gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG iVm § 4 Abs. 1 GrEStG mit 0,5% zu berechnen. Mit dem offengelegten Notariatsakt GZ 6.121 vom 25.09.2020 seien die den Betrieb/das Vermögen der einbringenden Körperschaft darstellenden Liegenschaftsanteile als Sacheinlage in die Bescheidadressatin entsprechend der dem Notariatsakt als Beil. ./3 angeschlossenen Einbringungsbilanz zum Stichtag 01.01.2020 entsprechend Art III UmgrStG eingebracht worden. Außerdem sei die einbringende Gesellschaft selbst zu rund 66% am Gesellschaftsvermögen der Bescheidadressatin beteiligt, auf den von ihr übertragenen Einbringungsgegenstand entfielen rd 58% der insgesamt nach der Umgründung geleisteten Tilgungen. Sie bleibe also mit der Einbringung/Sacheinlage auch weiterhin weitestgehend mit ihrer Verbindlichkeit belastet; der Begriff der Gegenleistung setze jedoch immer eine Änderung in der wirtschaftlichen Zuordnung voraus.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdeentscheidung vom 21.03.2022 (zugestellt laut Bf. am 28.3.2022) abgewiesen. Nach Ansicht des Finanzamtes stelle die Sacheinlage der Liegenschaft unter Übernahme der Verbindlichkeiten in die Rückzahlungsverpflichtung der ***12*** eine Schuld der übernehmenden Gesellschaft dar. Eine wirtschaftliche Zurechnung der Verbindlichkeit an die vermögensbeteiligten Gesellschafter könne daher nicht erfolgen. Die Sacheinlage einer Liegenschaft mit zugehörigen Verbindlichkeiten sei keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmgrStG.

Dagegen wurde am 28.4.2022 Vorlageantrag eingebracht.

Das Finanzamt hat im Vorlagebericht vom 12.08.2022 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Für eine Einbringung iSd Umgründungssteuergesetzes müssen folgende Voraussetzungen vorliegen: Im § 12 UmgrStG ist geregelt, dass eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vorliegt, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird.

Ein Vermögen gemäß Abs. 2 liegt aber dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde. Weder handelt es sich um einen Betrieb oder Teilbetrieb, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, noch um Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne dieses Absatzes.

Gem. § 19 UmgrStG muss die Einbringung ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen. Der gegenständliche Geschäftsfall fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes, da nur Liegenschaftsanteile eingebracht werden und handelt es sich um einen Erwerbsvorgang gem. § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG.

*Im Vertragspunkt 4 ist festgehalten, dass die Bf. keine Gegenleistung erbringt, es wird jedoch auf die Vertragspunkte 7.4. und 7.5. verwiesen. Ebenso werden keine neuen Gesellschaftsanteile oder Gesellschaftsrechte gewährt und keine Änderungen von Beteiligungs- bzw. Stimmrechtsverhältnissen vorgenommen. Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften ***3*** und ***4*** an die Bf. übertragen. Im Zuge der Einbringung der Liegenschaftsanteile verpflichtete sich die Bf. zur Übernahme der Verbindlichkeiten, die der im Grundbuch eingetragenen Pfandrechte zu Grunde liegen (Vertragspunkt 1.7.). Die Verbindlichkeiten wurden gemäß Punkt 7.5. des Sacheinlagevertrages bzw. des Nachtrages zum Sacheinlagevertrag von der Bf. übernommen und können nicht den vermögensbeteiligten Gesellschaftern zugerechnet werden.*

*Die Grunderwerbsteuer berechnet sich gem. § 4 GrEStG vom Wert der Gegenleistung, mindestens vom Grundstückswert. Die Gegenleistung gem. § 5 GrEStG für die eingebrachten Liegenschaftsanteile sind die aushaftenden übernommenen Verbindlichkeiten. Die Bf. übernahm von der ***4*** die aushaftenden Verbindlichkeiten in Höhe von € 2.261.417,73 bei der ***9*** und von der ***3*** € 2.322.017,87 bei der ***10*** und € 753.436,41 bei der ***11***, somit gesamt € 3.057.454,28.*

Durch die Vereinbarung im Sacheinlagevertrag wurden die übertragenden Gesellschaften von ihrer Zahlungspflicht entbunden und übernimmt die Bf. diese Zahlungspflicht. Dies stellt gegenständlich die Gegenleistung dar. Da die Gegenleistung somit höher ist als der bekanntgegebene Grundstückswert der Liegenschaftsanteile, stellt diese die Bemessungsgrundlage dar und beträgt der Steuersatz gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 3,5 % der Bemessungsgrundlage.

Das Finanzamt beantragt, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerden als unbegründet abweisen.“

II. Beweiserhebung

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege übermittelten Aktenteile des Finanzamtes Österreich, Dienststelle Sonderzuständigkeiten.

III. Rechtslage und Erwägungen

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 (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.“

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert zu berechnen. Bei Vorgängen gemäß § 1 Abs. 2a und 3, bei Vorgängen nach dem Umgründungssteuergesetz sowie bei Erwerben gemäß § 7 Abs. 1 Z 1 lit. b und c ist die Steuer immer vom Grundstückswert zu berechnen. Der Grundstückswert ist entweder

- als Summe des hochgerechneten (anteiligen) dreifachen Bodenwertes gemäß § 53 Abs. 2 des Bewertungsgesetzes 1955 – BewG. 1955, BGBl. Nr. 148/1955 in der jeweils geltenden Fassung, und des (anteiligen) Wertes des Gebäudes oder
- in Höhe eines von einem geeigneten Immobilienpreisspiegel abgeleiteten Wertes zu berechnen.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 lit. c GrEStG 1987 idF BGBl. I 2015/118 beträgt die Steuer 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%. Gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 leg.cit. beträgt die Steuer in allen übrigen Fällen 3,5%.

§ 12 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet:

„(1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein begründetes Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen.

(2) Zum Vermögen zählen nur

*1. **Betriebe und Teilbetriebe**, die der Einkunftserzielung gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dienen, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) für den gesamten Betrieb des Einbringenden vorliegt,*

*2. **Mitunternehmeranteile**, das sind Anteile an Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wenn sie zu einem Stichtag eingebracht werden, zu dem eine Bilanz (§ 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) der Mitunternehmerschaft vorliegt, an der die Beteiligung besteht,*

*3. **Kapitalanteile**, das sind Anteile an inländischen und vergleichbaren ausländischen Kapitalgesellschaften sowie Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, weiters an anderen*

ausländischen Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen, wenn sie mindestens ein Viertel des gesamten Nennkapitals oder des rechnerischen Wertes der Gesamtanteile umfassen oder wenn die eingebrachten Anteile der übernehmenden Gesellschaft für sich oder gemeinsam mit ihr bereits vor der Einbringung gehörenden Anteilen unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der Gesellschaft, deren Anteile eingebracht werden, vermitteln oder erweitern. Zum Begriff des Kapitalanteiles zählt bei vertraglicher Einbeziehung auch der am Einbringungstichtag ausstehende Teil des nachweisbar ausschließlich zur Anschaffung des einzubringenden Anteiles aufgenommenen Fremdkapitals. Verbindlichkeiten in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Einlage im Sinne des § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 in die Körperschaft, deren Anteile übertragen werden, zählen jedenfalls zum Begriff des Kapitalanteils, wenn die Einlage innerhalb von zwei Jahren vor dem Einbringungstichtag erfolgt ist.

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

1. Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988).

2. Ausländische Körperschaften, die mit einer inländischen Kapitalgesellschaft oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft vergleichbar sind, wenn mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht sowie andere ausländische Gesellschaften eines Mitgliedstaates der Europäischen Union, die die in der Anlage zu diesem Bundesgesetz vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 3 der Richtlinie 2009/133/EG in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.

(4) Auf Einbringungen sind die §§ 13 bis 22 anzuwenden.“

Mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag wurden jeweils Liegenschaftsanteile von den einbringenden oder übertragenden Gesellschaften *****3***** (hier verfahrensgegenständlich) und *****4***** an die Bf. übertragen. Vermögen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG liegt dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag nicht zu Grunde, da weder ein Betrieb oder Teilbetrieb, welcher der Einkunftserzielung nach § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 dient, noch Mitunternehmeranteile oder Kapitalanteile im Sinne des Gesetzes übertragen wurden.

Die Sacheinlage einer Liegenschaft ist keine Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes im Sinne des Artikel III UmGrStG.

Der gegenständliche Vorgang fällt somit nicht in den Anwendungsbereich des Umgründungssteuergesetzes. Die Festsetzung der Steuer gemäß § 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5 % der Gegenleistung erfolgte somit zurecht.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

IV. Zu Spruchpunkt II. (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. Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil die Rechtslage auf Grund der gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ist.

Wien, am 11. April 2023