

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter\*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch WWV-GROUP SteuerberatungsGmbH, Bahnhofstraße 4, 3950 Gmünd, und Dr. Othmar Poinstingl, Karl Hagl-Straße 22, 3910 Zwettl, über die Beschwerde vom 14. Dezember 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Waldviertel (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 18. Oktober 2017 betreffend Einkommensteuer 2015 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wurde am 08.02.2017 erklärungsgemäß veranlagt. Nach Abschluss einer Betriebsprüfung beim Bf. betreffend Einkommensteuer 2015 (Bericht über das Ergebnis der Außenprüfung vom 04.10.2017) erfolgte nach Wiederaufnahme des Verfahrens eine Neufestsetzung der Einkommensteuer. Grund der Wiederaufnahme des Verfahrens und der Neufestsetzung der Einkommensteuer war die Feststellung, dass für die Einbringung seines Hälfte Anteiles der Liegenschaften (\*EZ 1 und EZ 2\*) in die J\*\*\*\*GmbH, Immobilienertragssteuer iHv EUR 7.542,50 fällig geworden ist (Anmerkung: Der zweite Hälfteanteil an den Liegenschaften gehörte dem Sohn des Bf.) Begründet wurde dies damit, dass wegen der Einbringung außerhalb des Umgründungssteuergesetzes gem § 6 Zif. 14 lit. b EStG diese Einbringung als Tausch anzusehen sei und somit eine Veräußerung der Liegenschaft und eine Anschaffung der Beteiligung vorläge. Gem § 6 Zif. 14 lit. a EStG wäre dieser Tauschvorgang mit dem gemeinen Wert der Liegenschaften zu bewerten. Da die Übertragung des Eigentumsrechtes der beiden Liegenschaften an die GmbH eine private

Grundstücksveräußerung iSd § 30 Abs 1 EStG darstelle, unterliege diese somit der Immobilienertragsteuer. Da es sich um Altvermögen handelt, sei § 30 Abs 4 EStG anwendbar.

Die Immobilienertragsteuer ergab nach zu Grunde legen eines gemeinen Wertes iHv EUR 431.000,- als Bemessungsgrundlage für beide Liegenschaften, EUR 7.542,- für die Veräußerung des Hälfteanteiles der Bf. an den Liegenschaften, womit sich das Einkommen des Bf. für das Jahr 2015 genau um diesen Betrag erhöhte.

Gegen den Einkommensteuerbescheid legte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde ein. Streitpunkt ist die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Immobilienertragsteuer in welcher die Auffassung vertreten wird, dass nicht der gemeine Wert heranzuziehen sei, sondern der **Teilwert**, welcher mit dem Wert Null anzusetzen sei.

Als Begründung wurde angeführt:

*„Die Einbringung der werthaltigen Liegenschaften in die J\*\*\*\*GmbH erfolgte im Rahmen des Sanierungsverfahrens dieser Gesellschaft auf Druck der finanzierenden Hausbank. Unmittelbar nach der Einbringung der Liegenschaften wurden ebenfalls im Mai 2015 die Anteile der beiden Gesellschafter an der J\*\*\*\*GmbH an die neuen Eigentümer zum Nominalwert übertragen! Daher stellt die Einbringung der Liegenschaften in die J\*\*\*\*GmbH unseres Erachtens keine Erhöhung der Anschaffungskosten der Stammanteile der beiden Gesellschafter an der GmbH dar, da nachweislich und daher fremdüblich die Anteile an der GmbH unmittelbar nach der Einbringung der Liegenschaften zum Nominalwert an die neuen Eigentümer (=fremde Dritte) übertragen wurden! Liegenschaften des Altvermögens sind grundsätzlich mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einbringung zu bewerten. Im konkreten Fall entspricht der Teilwert eindeutig nicht dem gemeinen Wert der Liegenschaften, da die Anteile an jener GmbH, in die die Liegenschaften eingebracht wurden, unmittelbar nach der Einbringung zum Nominalwert (das heißt OHNE Wertsteigerung durch die eingebrachten Liegenschaften!) an fremde Dritte Neugesellschafter übertragen wurden! Dies erfolgte auf Druck der finanzierenden Hausbank, um die Sanierung der Gesellschaft zu ermöglichen. Daher ist der Teilwert der übertragenen Liegenschaften im Zeitpunkt der Einbringung im konkreten Fall mit Null anzunehmen und die Immobilienertragsteuer daher mit Null festzusetzen!“*

Zur Bearbeitung der Beschwerde hat das Finanzamt eine Stellungnahme des Prüfers eingeholt und diese dem Bf. zur Stellungnahme übermittelt. Die Gegenstellungnahme langte am 31.08.2018 beim Finanzamt ein.

Daraufhin erließ das Finanzamt am 21.11.2018 die Beschwerdevorentscheidung und führte aus, dass einziger Streitpunkt die zur Berechnung der Immobilienertragsteuer zugrunde zu legende Bemessungsgrundlage sei. Das Finanzamt bestätigte seine bisher vertretene Rechtsansicht, dass der **gemeine Wert** als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der

Immobilienvertragssteuer der eingelegten Liegenschaftsanteile in die GmbH heranzuziehen sei und begründete dies nochmals mit dem Tauschvorgang ex lege gem. § 6 Zif 14 lit b. EStG, welcher auf § 6 Zif 14 lit a EStG verweist, der festhält, dass als Veräußerungserlös jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Grundstückes anzusetzen sei.

Daraufhin stellte die Bf. den Vorlageantrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 11.12.2017 durch das Bundesfinanzgericht und verwies auf die Beschwerde.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Der Bf. war seit 1983 (Zukäufe 1993 und 1996) Alleineigentümer der Liegenschaften EZ 1 und EZ 2. Im Jahr 2009 hat er den Hälfteanteil dieser Liegenschaften an seinen Sohn unentgeltlich übertragen.

Der Verkehrswert der gesamten beiden Liegenschaften beträgt € 431.000,-.

Mit Einbringungsvertrag vom 21.05.2015 wurden die Liegenschaften vom Bf. und dessen Sohn in die J\*\*\*\*GmbH eingebracht, wobei die Einbringung nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt. Der Bf. war zu diesem Zeitpunkt zu 75% an der J\*\*\*\*GmbH beteiligt, sein Sohn zu 25%. Unmittelbar nach der Einbringung der Liegenschaften wurden die Gesellschaftsanteile der beiden Gesellschafter an fremde Dritte zum Nominalwert übertragen.

### **2. Beweiswürdigung**

Sowohl das Finanzamt betont im Vorlagebericht vom 10.04.2019 und weiters in der Beschwerdevorentscheidung vom 21.11.2018, als auch der Bf. in der Beschwerde, dass der Sachverhalt unstrittig sei.

Das Bundesfinanzgericht sieht somit den oben angeführten Sachverhalt als erwiesen an, da dieser Sachverhalt von beiden Parteien dem Gericht aktenkundig vorgebracht wurde.

### **3. Rechtliche Beurteilung**

#### **3.1. Zu Spruchpunkt I.**

Für die Beurteilung des ermittelten Sachverhaltes sind folgende Normen zu prüfen:

§ 6 Zif. 14 lit. a EStG 1988: *Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des abgegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des abgegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.*

§ 6 Zif 14 lit b EStG 1988: *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.*

§ 6 Zif 5 lib EStG: Einlagen sind wie folgt zu bewerten:

*Grundstücke im Sinne des § 30 Abs. 1 sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen. Sie sind um Herstellungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Ist der Teilwert zum Zeitpunkt der Zuführung niedriger, ist dieser anzusetzen.*

§ 30 Abs 1 EStG Abs 1: *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.*

§ 30 Abs 4 EStG: *Soweit Grundstücke am 31. März 2012 ohne Berücksichtigung von Steuerbefreiungen nicht steuerverfange waren, sind als Einkünfte anzusetzen:*

*Zif 2: In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.*

### **Rechtliche Erwägungen:**

Strittig ist in diesen Verfahren, ob der **gemeine Wert** als Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer heranzuziehen sei, oder der **Teilwert**, welcher nach Auskunft des Bf.

mit Null anzusetzen sei, weil die für die Einbringung der Liegenschaften erhaltenen GmbH-Anteile faktisch wertlos seien.

Der gemeine Wert ist dann heran zu ziehen, wenn dem Prinzip des Tauschgrundsatzes gem § 6 Zif 14 lit b EStG gefolgt wird, woraus sich auf Verweis auf § 6 Zif 14 lit a EStG ergibt, dass für die eingebrachte Liegenschaft der gemeine Wert heranzuziehen ist. In diesen Fall kommt § 6 Zif 5 EStG, welcher den niedrigeren Teilwert vorsieht, nicht zur Anwendung.

Der VwGH hält in seiner aktuellen Judikatur (VwGH 13.12.2021, Ra 2021/15/0106) am „Tauschgrundsatz“ fest, indem bei einer Einlage ohne Kapitalerhöhung die Gegenleistung in der Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile liegt. Auch die aktuelle Literatur nimmt darin Bezug. (Siehe ÖStZ vom 14.7.2023, Killian Posch). Dieser Artikel führt auch den Gedanken zu Ende, ob durch die Einbringung die Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile zu überprüfen sei:

*„Selbst eine Prüfung der Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile würde dem Bf. wohl nicht zum Vorteil gereichen, da die Einlage des Grundstückes mit positiven gemeinen Wert in die überschuldete Körperschaft zur Sanierung derselben beitragen kann und somit den zu erwartenden wirtschaftlichen Wert der Gesellschaftsanteile jedenfalls erhöht. Eine Konstellation, in der ein Gesellschafter ein positiv bewertetes Grundstück in seine Körperschaft einlegt, ohne den Wert seiner Gesellschaftsanteile zu steigern, ist gar nicht denkbar.“*

Im Erkenntnis des VwGH vom 23.2.2017, Ro 2014/15/0043, hat dieser bereits ausgeführt, dass dem Wert der Gegenleistung, die der Bf erhalten hat, keine Bedeutung zukommt. (Hier sei angemerkt, dass dieses Erkenntnis bereits in der Beschwerdeentscheidung des Finanzamtes vom 21.11.2018 zitiert wurde.)

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.

Auf diesen Sachverhalt bezogen steht somit für das Gericht fest, dass ex lege der Tauschgrundsatz gem. § 6 Zif 14 lit b EStG anzuwenden ist, was unter Verweis auf den § 6 Zif 14 lit a EStG zur Folge hat, dass der gemeine Wert als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Immobilienertragsteuer heranzuziehen ist. Somit ist der gemeine Wert und nicht der Teilwert als Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer heranzuziehen. Diese Bestimmungen sind auch anzuwenden, obwohl die Geschäftsanteile in Folge an fremde Dritte zum Nominale verkauft wurden.

Offenbar war die Gesellschaft erst durch die Einlage der Liegenschaften verkäuflich, womit sich folglich der Wert der Geschäftsanteile im Sinne des Tauschgrundsatzes erhöht hat.

Aus den genannten Überlegungen sind im Beschwerdefall die Tatbestandsvoraussetzungen für die Vorschreibung der Immobilienertragsteuer mit Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes der hingegebenen Liegenschaftsanteile erfüllt und ist die Beschwerde daher abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **3.2. 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. Auf Grund der bestehenden einheitlichen Judikatur des VwGH ist die Revision abzuweisen.

Graz, am 8. Juli 2024