

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin \*\*\*Ri\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*1\*\*\*, vertreten durch \*\*\*2\*\*\*, über die Beschwerde vom 10. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich

1. vom 10. Juni 2009 betreffend Aufhebung gemäß § 299 BAO und
2. vom 18. Juni 2009 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 Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom \*\*\*3\*\*\* brachte Herr \*\*\*4\*\*\* sein Einzelunternehmen \*\*\*5\*\*\* mit allen Aktiven und Passiven laut Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 in die \*\*\*6\*\*\* ein (Punkt II. des Vertrages).

Laut Punkt II. des Vertrages bringt \*\*\*7\*\*\* sein in Punkt I. a) näher bezeichnetes Einzelunternehmen mit allen dazugehörigen Wirtschaftsgütern und allen seinen tatsächlichen und rechtlichen Bestandteilen, insbesondere mit den in Punkt III. dieses Einbringungsvertrages angeführten Liegenschaften nach den Vorschriften des Artikel III (drei) des Umgründungssteuergesetzes mit allen Aktiven und Passiven laut Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 (einunddreißigsten Dezember Zweitausendsechs) als Gesamtsache zum Zwecke der Fortführung und unter Verzicht auf die Liquidation unter Fortführung der steuerlich maßgebenden Buchwerte nach Artikel III (drei) Umgründungssteuergesetz in die übernehmende Gesellschaft, die \*\*\*Bf1\*\*\* ein. Übertragen werden alle in der Einbringungsbilanz erfassten Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten. Ebenso werden alle in der Einbringungsbilanz mangels Anschaffungswert nicht aufscheinenden Rechte und

Verbindlichkeiten, wie Betriebs-, Miet- und Nutzungsrechte, Eventualforderungen und Eventualverbindlichkeiten übertragen.

Für den Fall, dass die Vertragspartner des einbringenden Unternehmens im Bezug auf das eingebrachte Unternehmen mit der Einbringung, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erfolgt, nicht einverstanden sein sollten, verpflichtet sich der einbringende Unternehmer das jeweilige Vertragsverhältnis auf Dauer desselben im Innenverhältnis auf Rechnung und Gefahr der übernehmenden Gesellschaft zu führen. Die übernehmende Gesellschaft verpflichtet sich, den einbringenden Unternehmer \*\*\*8\*\*\* und dessen Rechtsnachfolger daraus völlig schad- und klaglos zu halten.

Im Zuge der Einbringung wurden folgende Liegenschaften auf die übernehmende Gesellschaft \*\*\*Bf1\*\*\* übertragen (Punkt III. des Vertrages).

[...]

Laut Punkt V. des Vertrages erfolgt die Einbringung auf Grundlage der diesem Vertrag als Beilage A angeschlossenen Einbringungsbilanz zum 31.12.2006. Herr \*\*\*9\*\*\* stellt fest, dass das einbringungsgegenständliche Vermögen sowohl zum Einbringungsstichtag als auch im Vertragsabschlusszeitpunkt einen positiven Verkehrswert im Sinne der Bestimmungen des Paragraphen zwölf des Umgründungsteuergesetzes besitzt.

Gemäß Punkt IX. des Vertrages machen die Vertragsparteien für diese Einbringung die abgabenrechtlichen Begünstigungen des Artikel III. (drei) des Umgründungsteuergesetzes geltend. Ausdrücklich erklären die Vertragsteile die Anwendung des Umgründungsteuergesetzes zur Geschäftsgrundlage.

Mit Bescheid vom 27.08.2008 setzte das Finanzamt \*\*\*14\*\*\* (nunmehr Finanzamt Österreich, \*\*\*17\*\*\*) die Grunderwerbsteuer für den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom \*\*\*3\*\*\* gemäß § 22 Abs. 5 Umgründungsteuergesetz mit 3,5 % vom zweifachen Einheitswert in Höhe von 1.198.607,48 € mit 41.951,26 € fest.

Im Juni 2009 erfolgte eine Kontrollmitteilung des Finanzamtes \*\*\*10\*\*\* samt einer Sachverhaltsdarstellung, aus der hervorging, dass die Einbringung nach Artikel III des UmgrStG mangels Vorliegen eines Betriebes im Jahr 2006 nicht anerkannt werde und somit die steuerliche Begünstigung iSd § 22 Abs. 5 UmgrStG nicht angewendet werden könne.

Mit Bescheid gemäß § 299 BAO vom 10.06.2009 hob das Finanzamt f. Geb. u. Verkehrst. den genannten Grunderwerbsteuerbescheid auf. Als Begründung führte das Finanzamt an, das Finanzamt \*\*\*11\*\*\* (nunmehr Finanzamt Österreich) habe festgestellt, dass kein einbringungsfähiger Betrieb vorliege. Das Finanzamt für Gebühren habe diesen Feststellungen zu folgen. Aus diesem Grund erweise sich der Bescheid als nicht rechtsrichtig ergangen und sei somit aufzuheben gewesen. Gleichzeitig ergehe eine neue Sachentscheidung.

Mit Bescheid vom 18.06.2009 setzte das Finanzamt f. Geb. u. Verkehrst. die Grunderwerbsteuer für den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom \*\*\*3\*\*\* gemäß § 7 Z 3 GrEStG 1987 mit 3,5% von der (anteiligen) Gegenleistung in Höhe von 8.409.089,88 € mit 294.318,15 € fest. Dabei wurden die gemeinen Werte der übertragenen Liegenschaften ausgehend von den Verkehrswerten lt. Schätzungsgutachten des allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Sachverständigen für Immobilien \*\*\*12\*\*\* vom 20. Oktober 2006 mit € 16.477.000,00 angesetzt und die anteilige Gegenleistung anhand einer Verhältnisrechnung ermittelt.

Die Begründung lautet wie folgt:

[...]

Vom Entgelt entfällt der folgende Anteil als grunderwerbsteuerpflichtige Gegenleistung auf die übertragenen Grundstücke:

Verkehrswerte Grundstücke mal Entgelt durch Wert der gesamten Aktiva = 16.477.000,00 mal 8.474.012,13 durch 16.604.210,42 = € 8.409.089,88“

Am 10.07.2009 wurde fristgerecht Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides sowie gegen den (neuen) Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.06.2009 erhoben. Auch gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2007 vom 08.06.2009 wurde am 10.07.2009 Berufung beim Finanzamt \*\*\*13\*\*\* erhoben. Bis zur Klärung der Rechtsfrage im Zusammenhang mit der Einkommenssteuer wurde das Verfahren betreffend den Grunderwerbsteuerbescheid vom 18.06.2009 mit Einverständnis der Beschwerdeführerin mittels Bescheid vom 16.10.2009 gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt. Das Verfahren zur Einkommensteuer 2007 wurde letztlich mit Erkenntnis des BFG vom 06.12.2022, GZ. RV/7103133/2013 entschieden und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Die steuerliche Vertretung der Bf bringt vor, laut der Begründung des Aufhebungsbescheides habe das Finanzamt \*\*\*13\*\*\* festgestellt, dass kein einbringungsfähiger Betrieb vorliege. Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern habe diesen Feststellungen zur Folge. Wie sich aus der beiliegenden Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 von \*\*\*8\*\*\* ergebe, sei die Ansicht des Finanzamtes \*\*\*13\*\*\*, dass kein einbringungsfähiger Betrieb vorliege, unrichtig. Es werde zur Begründung auf die beiliegende Berufung gegen diesen Bescheid verwiesen. Sobald der Berufung stattgegeben werde, falle die Begründung für die Aufhebung des ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheides weg und wäre der ursprüngliche Bescheid rechtsrichtig ergangen.

Darüber hinaus sei allerdings selbst bei Nichtanwendung der Bestimmung des UmgrStG die Bemessungsgrundlage im vorliegenden Fall nicht von der Gegenleistung zu ermitteln. Eine solche liege nicht vor, da keine Anteilsgewährung erfolgt sei. Es wäre daher die

Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes zu berechnen, das wäre vom dreifachen des Einheitswertes.

Zur Begründung der Ansicht, dass im vorliegendem Fall keine Gegenleistung vorliege, verweist die Parteienvertretung (PV) vor allem auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.2005, GZ 2004/16/0200, in dem der Gerichtshof für Fälle von Sacheinlagen, in denen die Gesellschaft mangels Ausgabe von Geschäftsanteilen keine Gegenleistung erbringe, festgestellt habe, dass damit auch die Steuer nicht vom Wert der Gegenleistung ermittelt werden könne, mangels des Vorliegens einer Gegenleistung.

Es werde daher beantragt der Berufung (nunmehr Beschwerde) antragsgemäß stattzugeben und in eventu für den Fall, dass das Bestehen eines Betriebes zum Übertragungszeitpunkt verneint werde, die Grunderwerbsteuer gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG vom Wert des Grundstückes zu berechnen, da mangels Ausgabe von Anteilen eine gegenleistungslose Übertragung der Grundstücke erfolgt sei.

Mit Bescheid vom 16.10. 2009 wurde nach Zustimmung der Bf die Entscheidung über die Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen die Bescheide des Finanzamtes \*\*\*14\*\*\* vom 10.06.2009 betreffend Aufhebung des Grunderwerbsteuerbescheides vom 27.08.2008 und vom 18.06.2009 betreffend Grunderwerbsteuer gemäß § 281 Abs. 1 BAO ausgesetzt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 20.12.2022 hat das Finanzamt Österreich das Verfahren nach Ergehen des Erkenntnisses des BFG GZ. RV/7103133/2013 vom 06.12.2022 betreffend Einkommensteuer 2007 von Amts wegen fortgesetzt und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Laut des vorgenannten Erkenntnisses sei die Betriebseigenschaft des zu übertragenden Vermögens aberkannt worden und liege somit die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bzw. Verbindlichkeiten vor. Für den Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom \*\*\*3\*\*\* sei somit die Anwendung des UmgrStG nicht gegeben und daher eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG ausgeschlossen. Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer sei daher nicht der zweifache Einheitswert der eingebrachten Grundstücke gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG (i.d.F. BGBl I 2003/71), sondern die anteilige Gegenleistung, die auf die übertragenen Liegenschaften entfalle.

Dabei seien die Liegenschaften mit den gemeinen Werten gemäß § 10 BewG anzusetzen und folgende Verhältnisrechnung anzustellen:

Gesamtwert der Aktiva : Verkehrswerte der Grundstücke = Gesamtes Entgelt: x  
 $\text{€ } 16.604.210,42 : \text{€ } 16.477.000,00 = \text{€ } 8.474.012,13 : x = \text{€ } 8.409.089,88$

Die gemeinen Werte ergäben sich anhand der Schätzungsgutachten vom 20.10.2006. Die Berufung (nunmehr Beschwerde) sei daher abzuweisen.

Dagegen wurde Vorlageantrag eingebracht. Ergänzend führt die Bf aus, unabhängig davon, dass voraussichtlich eine außerordentliche Revision gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 des \*\*\*8\*\*\* eingebracht werde, sei selbst außerhalb des Umgründungssteuergesetzes die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer in der oben genannten Beschwerdeentscheidung unrichtig ermittelt.

Nach dem bereits in der Berufung zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2005 GZ. 2004/16/0200 sei in diesem vorliegenden Fall, in dem eine Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliege, die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Nach der im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages geltenden Rechtslage bedeute dies, dass die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert zu berechnen sei und nicht von einer fiktiven Gegenleistung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Fall nicht vorliege. Gleicher Ansicht seien Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Rz 24 zweiter Absatz zu § 4 GrEStG sowie die bereits in der Beschwerde zitierte Literatur.

Daraus ergebe sich - mit dem, dem ursprünglichen Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. August 2008 zugrunde gelegten Einheitswert von EUR 599.303,74 - eine Grunderwerbsteuer von EUR 62.926,89.

Für den Fall, dass der Verwaltungsgerichtshof oder der Verfassungsgerichtshof die in der Beschwerdeentscheidung genannte Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 aufheben sollte und in einem fortgesetzten Verfahren der Standpunkt der Bf obsiegen sollte, sei die Steuer vom zweifachen Einheitswert per 1. Jänner 2007 zu berechnen, wie dies im ursprünglichen Bescheid vom 27. August 2022 (Anm.: gemeint 2008) geschehen sei. Weiters wurde der Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Die Behandlung der, im Einkommensteuerverfahren erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, wurde mit Beschluss des VfGH vom 27.02.2023, E 255/2023, abgelehnt.

Die an den Verwaltungsgerichtshof erhobene ao Revision hat dieser mit Beschluss vom 24.08.2023, GZ. Ra 2023/13/0059, zurückgewiesen.

## **II. Beweiserhebung**

Beweis wurde erhoben durch Einsichtnahme in die auf elektronischem Wege vorgelegten Aktenteile des Finanzamtes, das Erkenntnis BFG RV/7103133/2013 vom 06.12.2022 und den Beschluss des VwGH Ra 2023/13/0059 vom 24.08.2023.

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

#### **III.1. Sachverhalt**

Der Sachverhalt wird wie unter I. dargestellt angenommen.

#### **III.2. Beweiswürdigung**

Der vom Bundesfinanzgericht der Entscheidung zu Grunde gelegte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem vorgelegten Verwaltungsakten, den Vorbringen in Beschwerde und Vorlageantrag sowie den h.o. Erhebungen.

#### **III.3. Rechtliche Beurteilung**

##### **Zur Bescheidaufhebung gem. 299 BAO**

###### **1. Rechtsgrundlagen**

Gemäß § 299 BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (Abs. 1).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden. Dies gilt nur, wenn dieselbe Abgabenbehörde zur Erlassung beider Bescheide zuständig ist (Abs. 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat (Abs. 3).

###### **2. Rechtliche Würdigung**

Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 299, III. Aufhebungsgrund [Rz 9 – 14] schreiben dazu:

###### **„ III. Aufhebungsgrund**

§ 299 gestattet Aufhebungen, wenn der Bescheid sich als nicht richtig erweist.

[....]

Der Inhalt eines Bescheides ist nicht richtig, wenn der Spruch des Bescheides nicht dem Gesetz entspricht. Weshalb diese Rechtswidrigkeit vorliegt (etwa bei einer unrichtigen Auslegung einer Bestimmung, bei mangelnder Kenntnis des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes, bei Übersehen von Grundlagenbescheiden), ist für die Anwendbarkeit des § 299 Abs. 1 nicht ausschlaggebend.

§ 299 Abs. 1 gilt auch für „dynamische“, also erst später erweisliche Unrichtigkeiten (vgl zB UFS 25.3.2009, RV/0201-F/08; 29.6.2010, RV/0299-F/08; BFG 26.11.2015, RV/1100428/2012); dies in Konkurrenz zur Wiederaufnahme des Verfahrens bzw zur Abänderung gem § 295a (vgl Tanzer/Unger in Althuber/Toifl, Rückforderung, 115 f).

Die Aufhebung setzt weder ein **Verschulden** der Abgabenbehörde noch ein Verschulden (bzw ein Nichtverschulden) des Bescheidadressaten voraus. Lediglich bei der Ermessensübung könnte ausnahmsweise dem Verschulden der Behörde bzw der Partei Bedeutung zukommen.

Die Rechtswidrigkeit muss nicht offensichtlich (etwa iSd § 293b) sein (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; Ritz, ÖStZ 2003, 145).

Die Aufhebung setzt die **Gewissheit der Rechtswidrigkeit** voraus; die bloße Möglichkeit reicht nicht (zB BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; VwGH 20.1.2016, 2012/13/0059).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die (vorherige) Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhaltes voraus (zB VwGH 26.11.2014, 2012/13/0123; 20.1.2016, 2012/13/0059; BFG 20.4.2021, RV/5101287/2018).

[....]

Für die Aufhebung ist grundsätzlich die **Sach- und Rechtslage** im Zeitpunkt der Aufhebung maßgebend (BMF, AÖF 2003/65, Abschn 3; UFS 25.3.2009, RV/0201-F/08; Ellinger/Sutter/Urtz, BAO<sup>3</sup>, § 299 Anm 16; Brennsteiner in Fischerlehner/Brennsteiner, Abgabenverfahren I BAO<sup>3</sup>, § 299 Rz 10). Dies gilt allerdings nicht in jenen Fällen, in denen für eine Beschwerdeentscheidung oder für eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtes die im Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides maßgebende Sach- und Rechtslage entscheidungsrelevant ist (vgl zB § 279 Rz 32-37).“

Da das Finanzamt irrigerweise vom Vorliegen eines Betriebes ausgegangen ist, erwies sich der Grunderwerbsteuerbescheid vom 27. August 2008 als nicht richtig und war somit gemäß § 299 BAO aufzuheben. In vorliegendem Fall war der Rechtsrichtigkeit gegenüber der aus der Rechtskraft fließenden Rechtsbeständigkeit der Vorzug zu geben und das Ermessen dahingehend zu üben, den unrichtigen Bescheid aus dem Rechtsbestand zu beseitigen.

## Zum Grunderwerbsteuerverfahren

### 1. Rechtsgrundlagen

Die maßgeblichen Bestimmungen des GrEStG 1987 in der hier anzuwendenden Fassung lauten:

§ 4. (1) Die Steuer ist vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

- (2) Die Steuer ist vom Wert des Grundstückes zu berechnen,
1. soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist,
  2. wenn ein land- und forstwirtschaftliches Grundstück an den Ehegatten, einen Elternteil, ein Kind, ein Enkelkind, ein Stiefkind, ein Wahlkind oder ein Schwiegerkind des Übergebers zur weiteren Bewirtschaftung gegen Sicherung des Lebensunterhaltes des Übergebers überlassen wird,
  3. wenn alle Anteile einer Gesellschaft vereinigt werden oder alle Anteile einer Gesellschaft übergehen. Das gleiche gilt bei den entsprechenden schuldrechtlichen Geschäften.
- ...“

§ 6. (1) Als Wert des Grundstückes ist

- a) im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 der Einheitswert anzusetzen, wenn das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, eine wirtschaftliche Einheit (Untereinheit) bildet. Maßgebend ist der Einheitswert, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, im Übrigen
- b) das Dreifache des Einheitswertes (lit. a) anzusetzen. Wird von einem Steuerschuldner nachgewiesen, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als das Dreifache des Einheitswertes, ist der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend.

(2) Bildet das Grundstück, das Gegenstand des Erwerbsvorganges ist, einen Teil einer wirtschaftlichen Einheit (Untereinheit), für die ein Einheitswert festgestellt ist, so ist als Wert das Dreifache des auf das Grundstück entfallenden Teilbetrages des Einheitswertes anzusetzen; im Falle des § 4 Abs. 2 Z 2 ist der entsprechende Teilbetrag des Einheitswertes anzusetzen. Der Teilbetrag ist unter sinngemäßer Anwendung der Grundsätze, die für die Zerlegung der Einheitswerte gelten, zu ermitteln....

Gemäß § 7 GrEStG beträgt die Steuer von hier nicht relevanten Ausnahmen abgesehen 3,5%.

Die maßgeblichen Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (UmGrStG) in der im Vertragsabschlusszeitpunkt anzuwendenden Fassung BGBl. I Nr. 161/2005 lauten:

### **Artikel III** **Einbringung** **Anwendungsbereich**

**§ 12.** (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 Einbringungstichtag, 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,

[....]

(3) Übernehmende Körperschaften können sein:

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

[....]

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

### **Die Gegenleistung**

§ 19. (1) Die Einbringung muß ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen an der übernehmenden Körperschaft erfolgen.

(2) Die Gewährung von neuen Anteilen kann unterbleiben,

[....]

5. wenn der Einbringende unmittelbar oder mittelbar Alleingesellschafter der übernehmenden Körperschaft ist oder wenn die unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligungsverhältnisse an der einbringenden und der übernehmenden Körperschaft übereinstimmen;

[....]

### **Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung**

§ 22. (5) 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.

*(Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 4. Dezember 2019, G 156/2019-8 der Bundeskanzlerin zugestellt am 30. Dezember 2019, zu Recht erkannt:*

*„I. Abs. 5 in der Fassung BGBl. I Nr. 71/2003 wird als verfassungswidrig aufgehoben.*

*II. Frühere gesetzliche Bestimmungen treten nicht wieder in Kraft.“*

*Vgl. BGBl. I Nr. 1/2020, kundgemacht am 2.1.2020.)*

**§ 28 BAO** lautet:

Eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb im Sinn der Abgabenvorschriften, wenn die Betätigung weder als Ausübung der Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes noch als eine andere selbständige Arbeit im Sinn des Einkommensteuerrechtes anzusehen ist. Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn das Streben nach Gewinn (die Gewinnabsicht) nur ein Nebenzweck ist.

**2. Rechtliche Würdigung**

Grundsätzlich besteht *weder* bei der Feststellung des Sachverhaltes *noch* bei der Beurteilung, ob das UmgrStG auf den festgestellte Sachverhalt Anwendung finden kann, eine Bindungswirkung an Feststellungen im Einkommensteuerverfahren. Jedoch zeigt die Beschwerde keinen stichhaltigen Grund auf, die getätigten Feststellungen in Zweifel zu ziehen.

Das BFG hat in seinem Erkenntnis vom 06.12.2022, RV/7103133/2013, unter Punkt 3.3. der rechtlichen Würdigung unter anderem ausgeführt:

**„ b) Einbringung ISd Art III UmgrStG**

Gemäß § 12 UmgrStG liegt eine Einbringung vor, wenn Vermögen auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz nach Maßgabe des § 19 leg cit einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt.

Zum Vermögen zählen nur ua 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.

Für die Einbringung nach Umgründungsteuergesetz besteht keine Anknüpfung an Rechtsfiguren und Tatbestände des Unternehmensrechts. Das Gesetz enthält eine eigenständige Begriffsdefinition. Daher ist das Zutreffen der Anwendungsvoraussetzungen sowie die Rechtsfolgen des Umgründungsteuergesetzes ausschließlich nach den Normen dieses Gesetzes zu beurteilen (Kofler, UmgrStG11, § 12 Tz 1).

Das nach Art III einbringungsfähige Vermögen wird in § 12 Abs 2 UmgrStG abschließend definiert und umfasst ausschließlich Betriebe, Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile und qualifizierte Kapitalanteile. Sonstiges Vermögen kann nicht nach Art III eingebracht werden.

Übernehmende Körperschaften können unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) sein.

### **c) Vorliegen eines Betriebes**

Nach der Rechtsprechung (VwGH 5.11.1991, 91/14/0135), Verwaltungsübung (UmgrStR 2002, Rz 687) und Lehrmeinung (Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG, § 12 Tz 38; Kofler, UmgrStG<sup>11</sup>, § 12 Tz 74) sind die Begriffe "Betrieb" und "Teilbetrieb" mangels eigenständiger Begriffsbestimmung im Umgründungsteuergesetz nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes auszulegen. Für die Beurteilung des Vorliegens eines (Teil)Betriebes iSd § 12 Abs 2 UmgrStG ist somit auf die Judikatur, Verwaltungspraxis und Lehre zu § 24 EStG 1988 zurückzugreifen. Ein Betrieb bzw Teilbetrieb ist demnach eine selbständige organisatorische Einheit, die der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb dient (siehe VwGH 18.11.2009, 2006/13/0160; VwGH 26.06.2014, 2010/15/0140).

[....]

Es müssen Nebenleistungen, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgehen, erbracht werden. Weder die Führung eines in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebes "zur Durchführung der Baumaßnahmen" noch der Einsatz eines kaufmännisch geschulten Mitarbeiters noch das Führen kaufmännischer Bücher machen die ohne jegliche Nebenleistung erbrachte entgeltliche Raumüberlassung zu einer gewerblichen Betätigung. Für die Verwaltung umfangreichen Liegenschaftsvermögens durch wirtschaftlich optimale Vermietung mag alles das nützlich sein, bleibt aber dann, wenn eigenes Vermögen in der sachlich gebotenen aufwändigen Weise verwaltet wird, trotzdem Vermögensverwaltung im Sinne des § 32 BAO (VwGH 10.12.1997, 95/13/0115; VwGH 22.04.2004, 2000/15/0105).

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb geht von Art und Umfang der zusätzlichen Leistungen aus. Die Entscheidung richtet sich danach, ob die zusätzlichen Aufwendungen einen über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehenden Ertrag und/oder Nutzen erwarten lassen. Die Grenze der Vermögensverwaltung wird überschritten, wenn Maßnahmen gesetzt werden, um mehr Einkünfte zu erzielen, als sich alleine aufgrund des bloßen Kapitaleinsatzes erzielen ließen (VwGH 31.5.1983, 82/14/0188; Doralt, EStG10, § 23 Tz 106).

Vom Beschwerdeführer wurden zum Vorliegen eines Gewerbebetriebes iSd EStG ua vorgebracht, dass Ausgangspunkt die Errichtung eines Gebäudes (\*\*\*15\*\*\*) mit dem Ziel, mehrere Wohnungen im Wohnungseigentum zu verkaufen, gewesen sei. Der Neubau wurde im Winter 2006 begonnen und zur Jahreswende 2007/ 2008 fertiggestellt. Die Eintragung des Eigentumsrechtes erfolgte für die \*\*\*Bf1\*\*\* im Jahr 2008 und die erste Wohnung wurde im

Herbst 2008 durch die Gesellschaft verkauft. Weitere drei Wohnungen wurden im Jahr 2012 durch die \*\*\*Bf1\*\*\* verkauft. Entgegen der Argumentation des Beschwerdeführers kann der Verkauf von Wohnungen durch die Gesellschaft im Jahr 2008 und 2012 keinen Beweis für das Vorliegen eines Betriebes auf Ebene des Beschwerdeführers zum 31.12.2006 darstellen, und es können auch keine diesbezüglichen Vorbereitungshandlungen erkannt werden.

Insbesondere kann auch bei Abstellen auf einen mehrjährigen Betrachtungszeitraum aufgrund des Verkaufes der 4 Einheiten im Vergleich zu den 168 vermieteten Einheiten nicht auf eine planmäßige Art und Weise der Veräußerungen geschlossen werden. Auch im Hinblick auf den Zeitraum zwischen Anschaffungen und Veräußerungen ist hier nicht vom Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auszugehen.

Auch die Vermittlungsleistungen von Immobilien durch den Beschwerdeführer können nicht als Gewerbebetrieb des protokollierten Einzelunternehmens angesehen werden, da diese nicht in eigenem Namen, sondern im Namen der \*\*\*16\*\*\* durchgeführt wurden. Der Beschwerdeführer besaß nämlich im beschwerdegegenständlichen Zeitraum keine Gewerbeberechtigung. ....

Da daher in Summe weder von einer gewerblichen Vermietung noch von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden kann, liegt kein Gewerbebetrieb vor. Die Übertragung von nicht betrieblichen Tätigkeiten oder Einzelwirtschaftsgütern auf eine Körperschaft unterliegt nicht den Bestimmungen des Art. III UmGrStG. Es liegt daher keine unter die Begünstigungen des Umgründungsteuergesetzes fallende Einbringung der Liegenschaften vor.

#### **d) Folgen der missglückten Einbringung**

“Wird im Nachhinein die Betriebseigenschaft des zu übertragenden Vermögens aberkannt, liegt in der Regel die Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern bzw. Verbindlichkeiten vor. In diesem Fall ist von vornherein keine Anwendung des Umgründungsteuergesetzes gegeben und eine Einbringung gemäß Art III UmgrStG damit ausgeschlossen. ...“

Der Verwaltungsgerichtshof hat im verwiesenen Zurückweisungsbeschluss vom 24.08.2023, Ra 2023/13/0059 u.a. ausgeführt:

*„25 Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass eine Tätigkeit, die selbständig, nachhaltig, mit Gewinnabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unternommen wird, gewerblich ist, wenn sie den Rahmen der Vermögensverwaltung überschreitet. Das ist dann der Fall, wenn das Tätigwerden des Steuerpflichtigen nach Art und Umfang deutlich jenes Ausmaß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Vermögens verbunden ist. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit, wenn sie in den gewerblichen Bereich fallen soll, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsauffassung*

einen Gewerbebetrieb ausmacht. Keine Vermögensverwaltung liegt mehr vor, wenn die Vermögensnutzung durch Fruchtziehung in den Hintergrund tritt und die Vermögensverwertung entscheidend im Vordergrund steht. Ob die Vermögensnutzung oder die Vermögensverwertung im Vordergrund steht, ist eine Einzelfallbeurteilung, die nach dem objektiven Gesamtbild des jeweiligen Falles zu treffen ist. Die Veräußerung von Grundstücken wird dann zum so genannten gewerblichen Grundstückshandel, wenn die Veräußerungen auf planmäßige Art und Weise erfolgen (vgl. VwGH 3.9.2019, Ra 2018/15/0015, mwN).

26 Die Gebäudevermietung ist grundsätzlich als Vermögensverwaltung anzusehen und wird zur gewerblichen Tätigkeit erst dann, wenn die laufende Verwaltungsarbeit (deutlich) jenes Maß überschreitet, das üblicherweise mit der Verwaltung eigenen Liegenschaftsvermögens verbunden ist (vgl. z.B. VwGH 13.10.2021, Ra 2021/13/0127, mwN). Maßgebliches Unterscheidungskriterium ist dabei die Frage, ob, in welcher Richtung und in welchem Ausmaß die Tätigkeit des Vermieters über die bloße Überlassung des Bestandgegenstandes hinausgeht. Die durch jede Art von Vermietung bedingte laufende Verwaltungsarbeit und die durch sie gleichfalls oft erforderliche Werbetätigkeit allein macht die Betätigung noch nicht zu einer gewerblichen, solange zur bloßen Vermietung nicht besondere, mit der Vermietung nicht im Regelfall oder stets verbundene Umstände hinzutreten, durch die eine weitere Tätigkeit des Vermieters, die über die bloße Nutzungsüberlassung hinausgeht, bedingt wird (vgl. VwGH 24.6.2009, 2008/15/0060, mwN).

27 Abzustellen ist jeweils auf das sich im Einzelfall bietende Gesamtbild der Betätigung (vgl. VwGH 24.1.2007, 2003/13/0118; 28.5.2008, 2008/15/0025, je mwN). Sprechen einzelne Sachverhaltselemente für eine gewerbliche Tätigkeit, andere für eine bloße Vermögensverwaltung, so sind die Merkmale gegeneinander abzuwägen (vgl. VwGH 14.1.1986, 85/14/0092, VwSlg. 6065/F; vgl. auch VwGH 20.11.1989, 88/14/0230; 10.12.1997, 95/13/0115).

28 Eine derartige Gesamtabwägung hängt entscheidend von den Umständen des Einzelfalles ab und ist damit im Allgemeinen - wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde - nicht revisibel (vgl. z.B. VwGH 21.4.2020, Ro 2017/13/0014; 19.3.2021, Ra 2021/08/0031; 15.3.2023, Ra 2022/15/0067).

Dass dem Bundesfinanzgericht im vorliegenden Fall eine derartige, die Zulässigkeit der Revision begründende grobe Fehlbeurteilung unterlaufen wäre, zeigt die Revision nicht auf.“

Dem Finanzamt kann insofern nicht entgegengetreten werden, als es sich dieser Beurteilung angeschlossen und das Vorliegen eines Gewerbebetriebes verneint hat.

Nach den obigen Ausführungen kann daher auch die Begünstigungsbestimmung des § 22 Abs. 5 UmGrStG (Zweifacher Einheitswert) nicht zur Anwendung kommen.

Die Bf. bringt vor, für den Fall, dass der Verwaltungsgerichtshof oder der Verfassungsgerichtshof die in der Beschwerdeentscheidung genannte Entscheidung des Bundesfinanzgerichts vom 6. Dezember 2022 aufheben sollte und in einem fortgesetzten Verfahren ihr Standpunkt obsiegen sollte, wäre die Steuer vom zweifachen Einheitswert per 1. Jänner 2007 zu berechnen, wie dies im ursprünglichen Bescheid vom 27. August 2022 geschehen sei.

Die Behandlung der, im Einkommensteuerverfahren erhobenen Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof, wurde mit Beschluss des VfGH vom 27.02.2023, E 255/2023, abgelehnt.

Die an den Verwaltungsgerichtshof erhobene ao Revision hat dieser mit Beschluss vom 24.08.2023, GZ. Ra 2023/13/0059, zurückgewiesen.

Wie oben ausgeführt kann die Begünstigungsbestimmung des § 22 (5) UmgrStG (zweifacher EW) mangels Anwendbarkeit des Art. III des Umgründungssteuergesetzes nicht zur Anwendung kommen.

Die Bf. bringt nun weiter vor, nach dem bereits in der Berufung zitierten Erkenntnis des VwGH vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, sei in diesem vorliegenden Fall, in dem eine Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten vorliege, die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Nach der im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrages geltenden Rechtslage sei die Grunderwerbsteuer daher vom dreifachen Einheitswert zu berechnen und nicht von einer fiktiven Gegenleistung, die nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in diesem Fall nicht vorliege. Gleicher Ansicht seien Arnold/Bodis, Kommentar zum Grunderwerbsteuergesetz Rz 24 zweiter Absatz zu § 4 GrEStG sowie die bereits in der Beschwerde zitierte Literatur.

Arnold/Bodis schreiben zu § 4 GrEStG:

§ 4. (1) Die Steuer ist zu berechnen vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert. 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.

Der Bundesminister für Finanzen hat im Einvernehmen mit dem Bundeskanzler unter Berücksichtigung der Grundsätze einer einfachen und sparsamen Verwaltung durch

Verordnung sowohl die näheren Umstände und Modalitäten für die Hochrechnung des Bodenwertes und die Ermittlung des Gebäudewertes als auch den anzuwendenden Immobilienpreisspiegel samt Höhe eines Abschlages festzulegen.

Weist ein Steuerschuldner nach, dass der gemeine Wert des Grundstückes im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geringer ist als der nach der Verordnung ermittelte Grundstückswert, gilt der geringere gemeine Wert als Grundstückswert. Erfolgt dieser Nachweis durch Vorlage eines Schätzungsgutachtens, das von einem allgemein beeideten und gerichtlich zertifizierten Immobiliensachverständigen erstellt wurde, hat der von diesem festgestellte Wert die Vermutung der Richtigkeit für sich.

....

## 24 Bemessungsgrundlage

Nach § 4 Abs 1 erster Satz GrEStG ist die Grunderwerbsteuer „*vom Wert der Gegenleistung (§ 5), mindestens vom Grundstückswert*“ zu berechnen. Daraus ergibt sich, dass der – im GrEStG als neuer Bewertungsmaßstab eingeführte – Grundstückswert die Mindestbemessungsgrundlage ist. Darüber hinaus kommt in bestimmten Fällen (beim Erwerb land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke) statt des Grundstückswerts der gemeine Wert gem. § 10 BewG 1955 als Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung (siehe dazu Tz 164 f).

Auch Arnold/Bodis ziehen nicht in Zweifel, dass die Grunderwerbsteuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen ist, wenn eine solche vorhanden ist.

Im gegenständlichen Fall werden, wie bereits ausgeführt, einzelne Vermögenswerte (wie z. B. Liegenschaften) übertragen und Verbindlichkeiten übernommen. Laut Punkt II. des Vertrages werden alle Vermögenswerte, Rechte und Verbindlichkeiten laut Einbringungsbilanz zum 31.12.2006 übertragen. *Die übernehmende Gesellschaft hat sich verpflichtet, den einbringenden Unternehmer völlig schad- und klaglos zu halten.* Gegenständlich wurden somit einzelne betriebliche Vermögenswerte gegen Übernahme der betrieblichen Verbindlichkeiten übertragen, womit die Grunderwerbsteuer von dieser Gegenleistung zu berechnen ist.

Wenn die Bf vorbringt, es handle sich bei der Einbringung um eine Sacheinlage ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten, womit keine Gegenleistung vorliege, sodass die Grunderwerbsteuer vom Wert des Grundstückes (3-facher Einheitswert) zu ermitteln sei, ist zu sagen, dass dem verwiesenen Erkenntnis *VwGH 24.02.2005, 2004/16/0200*, ein nicht vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag. Im Beschwerdefall war das Vorliegen einer Gegenleistung für die Sacheinlage von Grundstücken und Gebäuden strittig.

Diesem Erkenntnis lag der Sachverhalt zu Grunde, dass eine Liegenschaft ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten für die Übertragung von der Großmuttergesellschaft in die

Enkelgesellschaft eingebracht wurde. Der VwGH hat ausgeführt, Gegenleistung ist die Leistung des Erwerbers, zu der er sich für den Erwerb des Grundstückes *verpflichtet* hat. Wird die Sacheinlage in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten, dann liegt darin die Gegenleistung des Erwerbers der Sacheinlage und die Grunderwerbsteuer ist von dieser Gegenleistung zu bemessen. Die *Wertsteigerung* der Gesellschaftsrechte der übertragenden Gesellschaft *an sich* ist *nicht auf Grund einer Verpflichtung* der Beschwerdeführerin entstanden, womit sie keine Gegenleistung darstellt. Die Frage, ob die Übernahme von Verbindlichkeiten (Schulden) im Zusammenhang mit der Liegenschaftsübertragung als Gegenleistung anzusehen sind, war nicht Gegenstand des Verfahrens, weil sich die erwerbende Gesellschaft eben nicht zur Übernahme von Verbindlichkeiten verpflichtet hat.

### **Zum Antrag auf mündliche Verhandlung**

Wird die mündliche Verhandlung trotz eines rechtzeitigen Antrages unterlassen, so verletzt dies Verfahrensvorschriften. Dies führt jedoch nur dann zur Aufhebung durch den VwGH, wenn die Verletzung als "wesentlich" zu beurteilen ist (zB VwGH 28.11.2001, 97/13/0138; 27.1.2009, 2008/13/0199; 29.7.2010, 2006/15/0215; 20.12.2012, 2009/15/0033). In vorliegendem Fall handelt es sich um eine reine Rechtsfrage, womit die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung unterbleiben konnte, da das gefertigte Gericht auch bei Durchführung der mündlichen Verhandlung zu keinem anderen Ergebnis gelangen hätte können.

### **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.

In gegenständlichem Fall liegt weder eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, noch eine uneinheitliche oder fehlende Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 13. August 2024