



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 10

GZ. RV/0587-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R GmbH in X, vertreten durch TreuDat Köglberger Stadler & Partner, Wirtschaftstreuhand GmbH, 4020 Linz, Römerstraße 51, vom 20. Juni 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch AD RR Renate Pfändtner, vom 19. Mai 2003 betreffend Grunderwerbsteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von einer Bemessungsgrundlage von 285.580,59 €, das sind 9.995,32 €, festgesetzt.

Die Fälligkeit des angefochtenen Bescheides bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in Notariatsaktform zwischen Dr. AG in seiner Eigenschaft als Liegenschaftseigentümer und Einbringender einerseits, sowie in seiner Eigenschaft als selbstständig vertretungsbefugter Geschäftsführer der Fa. R GmbH (in der Folge Bw genannt), diese als aufnehmende Gesellschaft andererseits, abgeschlossene Sacheinlagevertrag vom 5. Dezember 2002 weist auszugsweise nachfolgenden Inhalt auf:

Erstens: Herr Dr. AG ist grundbürgerlicher Eigentümer folgender Miteigentumsanteile (Mindestanteile) an der Liegenschaft EZ 2089 Grundbuch L (...)

Zweitens: Der Einbringende übergibt hiermit sämtliche im vorstehenden Vertragspunkt aufgeführte und ihm gehörige Miteigentumsanteile (Mindestanteile) samt dem jeweiligen Wohnungseigentum an der vorbeschriebenen Liegenschaft EZ 2089 Grundbuch L der aufnehmenden Gesellschaft und bringt dieses Liegenschaftsvermögen in die aufnehmende Gesellschaft ein (...)

Die vertragsgegenständliche Sacheinlage erfolgt zur Wertsteigerung des von Herrn Dr. AG an der aufnehmenden Gesellschaft (...) gehaltenen Geschäftsanteiles, der einer voll einbezahlten Stammeinlage im Betrag von 1,8 Mio. € entspricht.

Drittens: Das einbringungsgegenständliche Liegenschaftsvermögen ist auf Grund des Kreditvertrages vom 28. September 1990 (...) im seinerzeitigen Betrag von 1.526.308,36 S verpfändet. (...)

Der mit dem vorbeschriebenen Kreditvertrag gewährte Einmal-Barkredit haftet zum 1. November 2002 inklusive der bis zum Einbringungsstichtag berechneten Kreditzinsen zum heutigen Tag mit einem Betrag von 73.280,59 € unberichtet aus.

Die aufnehmende Gesellschaft übernimmt diese Kreditschuld mit dem Einbringungsstichtag im Wege der Schuldübernahme gemäß § 1405 ABGB in ihre alleinschuldnerische Rückzahlungs-, Verzinsungs- und Vertretungsverpflichtung (...)

Viertens: Die Übergabe und Übernahme des Einbringungsobjektes in den tatsächlichen Besitz und Genuss der aufnehmenden Gesellschaft erfolgt sinnbildlich mit der allseitigen Unterfertigung dieses Sacheinlagevertrages (Einbringungsstichtag) (...)

Achtens: Der Verkehrswert der Liegenschaft EZ 2089 Grundbuch L ist (...) auf den Bewertungsstichtag 1. November 2002 ermittelt worden und beträgt 1.061.500,00 €. Für Zwecke der Grunderwerbsteuerbemessung wird festgestellt, dass der Einheitswert der Liegenschaft (...) als gemischt genutztes Grundstück (...) zum 1. Jänner 1995 mit 1.228.000,00 S, das sind 89.242,24 €, festgestellt wurde.

Beide Vertragsparteien stellen fest, dass gemäß § 6 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes in der derzeit geltenden Fassung zur Umsatzsteuer optiert wird. Gemäß § 5 des Grunderwerbsteuergesetzes berechnet sich die Gegenleistung daher wie folgt:

Der Rechnungsbetrag netto der Rechnung vom 5. Dezember 2002 entspricht dem Verkehrswert laut dem Gutachten des Herrn Dr. OK, ist gleich 1.061.500,00 € zuzüglich 20 % Umsatzsteuer, das sind 212.300,00 €. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer entspricht daher dem Wert der aushaltenden und zum Einbringungsstichtag übernommenen Kreditschuld, das sind 73.280,59 €, zuzüglich der Umsatzsteuer aus der vorbeschriebenen Faktura, das sind 212.300,00 €, woraus sich eine Bemessungsgrundlage von insgesamt 285.580,59 € ergibt.

Mit Bescheid vom 19. Mai 2003 schrieb das Finanzamt der Bw für diesen Rechtsvorgang Grunderwerbsteuer in Höhe von 44.583,00 € vor, das sind 3,5 % der Gegenleistung in Höhe von 1.273.800,00 €. Begründend führte das Finanzamt aus, dass die Gegenleistung in der Erhöhung der Gesellschaftsrechte (diese Erhöhung entspreche dem Verkehrswert der eingebrochenen Liegenschaft ohne Umsatzsteuer abzüglich der übernommenen Verbindlichkeiten) zuzüglich der sonstigen Leistungen (das seien die übernommenen Verbindlichkeiten und die Umsatzsteuer) bestehe.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht eingebrauchten Berufung beantragte die steuerliche Vertreterin der Bw, die Gegenleistung mit 285.580,59 € zu bemessen. Dieser Betrag entspreche den übernommenen Verbindlichkeiten und der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer. Grundsätzlich sei zutreffend, dass die Gegenleistung vom Wert der gewährten Gesellschaftsrechte zu berechnen sei, wenn Grundstücke als Sacheinlage in eine bereits bestehende Gesellschaft eingebraucht würden. Gegenständlich sei jedoch keine Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt, sodass als Gegenleistung nur die übernommenen Verbindlichkeiten und die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer anzusehen seien. Nach Zitierung des § 5 Abs. 1 KVG,

der festlege, was als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelte, wurde dargelegt, dass der Begriff "Erhöhung der Gesellschaftsrechte" legistisch nicht definiert sei. Hinsichtlich der Festsetzung der Gesellschaftsteuer knüpfe der dazu ergangene Bescheid vom 3. März 2003 (Erf.Nr. A) nicht an den Erwerb von Gesellschaftsrechten nach § 2 Z 1 KVG an, sondern an § 2 Z 2 bis 4 KVG. Somit dokumentierte auch der Gesellschaftsteuerbescheid, dass eine Gewährung von Gesellschaftsrechten nicht erfolgt sei. Die Behörde habe daher im angefochtenen Bescheid den wahren Sachverhalt verkannt, wenn sie neben der übernommenen Verbindlichkeit und der Umsatzsteuer auch eine Erhöhung der Gesellschaftsrechte der Bemessung der Gegenleistung zu Grunde gelegt habe. In einem zum vorliegenden Sachverhalt gleichartigen, ebenfalls die Bw betreffenden Fall (Erf.Nr. B) sei vom Finanzamt im Bescheid vom 19. Jänner 1998 ausschließlich die von der Bw übernommene (aushaltende) Verbindlichkeit als Gegenleistung angesetzt worden. Ein seit dieser Bescheiderlassung diese Frage anders entscheidendes Judikat sei nicht bekannt. Das Stammkapital der Bw betrage 1,8 Mio. € und sei durch die Sacheinlage nicht erhöht worden.

Die Berufung wurde dem unabhängigen Finanzsenat ohne vorangehende Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben vom 12. März 2004 teilte die steuerliche Vertreterin der Bw mit, dass sie ergänzend zur Berufung Judikatur- und Literaturstellen zur Stützung ihrer Ansicht vorbringen wolle. Nachstehende Ausführungen befassten sich ausschließlich mit der im angefochtenen Bescheid vertretenen Auffassung, dass zusätzlich zur (unstrittigen) Gegenleistung von 285.580,59 € noch eine weitere Gegenleistung durch Erhöhung der Gesellschaftsrechte erfolgt sei und dass diese weitere Gegenleistung an Hand des Verkehrswertes der eingebrachten Liegenschaft ohne Umsatzsteuer abzüglich der übernommenen Verbindlichkeiten zu bewerten sei.

Eine Gegenleistung durch eine Erhöhung von Gesellschaftsrechten sei nicht erfolgt. Laut Sacheinlagevertrag seien keine Geschäftsanteile gewährt worden. Die Sacheinlage sei ohne Kapitalerhöhung und somit ohne Gewährung von Geschäftsanteilen im Sinne des GmbHG erfolgt. Die Sacheinlage sei nicht in das Firmenbuch einzutragen gewesen; da die Firmenbucheintragung für eine Kapitalerhöhung konstitutive Wirkung habe, habe es ohne Firmenbucheintragung einer Kapitalerhöhung nicht zur Gewährung von Geschäftsanteilen durch die Bw an den Einbringenden kommen können. Auch von dritter Seite hätten keine Geschäftsanteile an den Einbringenden gewährt werden können, da dieser bereits vor der Sacheinlage alle Geschäftsanteile besessen habe. Seit der am 23. September 2002 erfolgten Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln betrage das Stammkapital – durch die Sacheinlage unverändert – 1,8 Mio. S.

Auch im Sinne des KVG sei kein Erwerb von Gesellschaftsrechten erfolgt. Für die gegenständliche Sacheinlage sei mit Bescheid vom 3. März 2003 Gesellschaftsteuer vorgeschrieben worden. Die Gesellschaftsteuer sei gemäß § 8 KVG mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 KVG iVm. § 2 Z 2 bis 4 KVG bemessen worden. Das Finanzamt Urfahr habe somit selbst festgestellt, dass ein Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber (hier: Sacheinleger) nicht erfolgt sei, sodass seitens der Bw eine Gewährung von Gesellschaftsrechten ebenfalls nicht erfolgt sein könne. Für eine unterschiedliche Interpretation des Begriffes "Gesellschaftsrechte" im Sinne des § 2 Z 1 KVG einerseits und des Grunderwerbsteuerbescheides andererseits bestehe keine Rechtsgrundlage; vielmehr knüpften § 5 Abs. 1 KVG einerseits und der Verwaltungsgerichtshof in den Erkenntnissen zu Einbringungen mit Anteilsgewährung andererseits an dieselben gesellschaftsrechtlichen Begriffe an.

In seinem Erkenntnis vom 19.1.1994, 93/16/0147, habe der Verwaltungsgerichtshof Einbringungsvorgänge mit und ohne Gegenleistung dargelegt und dabei ausdrücklich auf die nachfolgend noch dargestellte Ansicht von Aman verwiesen, dass bei Einbringung ohne Gegenleistung durch § 22 Abs. 4 (nunmehr Abs. 5) UmgrStG eine Schlechterstellung im Vergleich zum Fehlen dieser Regelung eingetreten sei. Da im vorliegenden Fall § 12 Abs. 2 UmgrStG nicht erfüllt werde, komme der zweifache Einheitswert nicht zur Anwendung. Da eine Gegenleistung, nämlich in Form der übernommenen Verbindlichkeiten und der Umsatzsteuer, feststellbar sei, komme auch nicht der einfache bzw. nunmehr dreifache Einheitswert zur Anwendung, sondern seien eben die übernommenen Verbindlichkeiten und die Umsatzsteuer als Gegenleistung anzusetzen.

Nachfolgend seien Kernaussagen des Verwaltungsgerichtshofes zur Ermittlung der Gegenleistung wieder gegeben (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 6f zu § 5) und der gegenständliche Fall daran gemessen.

"Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstücks gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt". Im vorliegenden Fall habe weder die Bw Gesellschaftsrechte gewährt noch der Sacheinleger solche empfangen.

"Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält". Im vorliegenden Fall habe die Bw – neben der Übernahme der Verbindlichkeit von 73.280,59 € und der Umsatzsteuer von 212.300,00 € – keine wirtschaftlichen Werte zu leisten, um das Grundstück zu erhalten.

"Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist jede nur denkbare Leistung, die vom Käufer für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird". Im vorliegenden Fall habe die Bw – neben der Übernahme oben angeführter Verbindlichkeiten und der Umsatzsteuer – keine weiteren "nur denkbaren Leistungen" für den Erwerb des Grundstückes versprochen.

"Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist alles, was der Käufer einsetzen muss, um das Grundstück zu erhalten". Im vorliegenden Fall habe die Bw – außer der bereits angeführten Gegenleistung – nichts mehr einsetzen müssen, um das Grundstück zu erhalten.

"Für die Frage, ob eine Leistung Gegenleistung ist, ist der innere Zusammenhang der Leistung mit dem Grundstückserwerb maßgebend. Im Allgemeinen gilt also für den Umfang der Gegenleistung der Grundsatz, dass dasjenige Entgelt oder Teilentgelt, welches nicht für den Erwerb eines Grundstückes geleistet wird, auch nicht zur Gegenleistung zählt" (vgl. Fellner, aaO, Rz. 16 zu § 5). Die mit der Sacheinlage bewirkte Erhöhung des inneren Wertes der Bw habe keinen inneren Zusammenhang mit dem Grundstückserwerb, sondern sei vielmehr erst eine Folge desselben.

An Literaturmeinungen sei Aman (Aman, Umgründungen und Grunderwerbsteuerpflicht nach dem neuen Umgründungssteuergesetz) zu nennen, welcher zur seinerzeitigen Neuregelung einer Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage im Ausmaß des zweifachen Einheitswertes durch § 22 Abs. 4 (nunmehr Abs. 5) UmgrStG im Vergleich zum Fehlen einer solchen Regelung gemeint habe: "Insofern bei Einbringungen eine Gegenleistung unterbleiben kann, tritt also auch hier eine Schlechterstellung, bei der Gewährung von Anteilen in den meisten Fällen eine Verbesserung hinsichtlich der Grunderwerbsteurbemessungsgrundlage ein".

Hügel (Hügel, Vertrag und Organisationsakt im Recht der Umgründungen) habe es konkreter formuliert und führe für den Fall, dass – wie im vorliegenden Fall – überhaupt keine Anteile ausgegeben würden, an: "Die durch die Einlage bewirkte Werterhöhung der Altanteile ist keine Gegenleistung".

Wundsam (Wundsam, Grunderwerbsteuer bei Einbringung von Betrieben) führe bezogen auf den vorliegenden Fall einer freiwilligen Zuwendung eines Grundstückes aus: "Grunderwerbsteuerlich ist in einem solchen Falle aber beim besten Willen keine Gegenleistung feststellbar (...)".

Ebenso deutlich sei Kirchmayr (Kirchmayr, Keine Baurechtsproblematik bei Einbringung von Grundstücken außerhalb des UmgrStG): "Der Vollständigkeit halber sei darauf verwiesen, dass bei Einbringungen von Grundstücken ohne Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sachzuzahlungen) keine Gegenleistung im Sinne des § 4 Abs. 1 GrEStG vorliegt (...)".

Aman (Aman, Grunderwerbsteuer bei Einlagen und Umgründungen ohne Gegenleistungen in- und außerhalb des UmgrStG) habe sich mit der gegenständlichen Problematik eingehender befasst und sei zu dem Schluss gekommen: "Die Sacheinlage von Grundstücken ohne Gegenleistung stellt den Paradefall des Ersatztatbestandes des § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG dar und unterliegt stets nur der Grunderwerbsteuer vom einfachen Einheitswert".

Borutta führt in Rn 527 zu § 9 dGrEStG aus: "Ein echter Kaufvertrag zwischen Gesellschaft und Gesellschafter über ein Grundstück ist weiterhin nach der Gegenleistung zu besteuern. Diese ergibt sich aus § 9 Abs. 1 Nr. 1. Maßgeblich für die Besteuerung ist der vereinbarte Kaufpreis. Dies gilt auch dann, wenn der vereinbarte Kaufpreis bzw. die gesamte Gegenleistung (auch bedeutend) niedriger ist als der Wert des Grundstückes". Im Weiteren verweist Borutta auf Rn 210, in welcher er u. a. 117 ausführt: "Auf die wirtschaftlichen und sonstigen Beweggründe der Vertragsbeteiligten, die die Höhe des vereinbarten Kaufpreises bestimmt haben, kommt es nicht an, sondern allein darauf, was nach dem Inhalt der Vereinbarung rechtlich Gegenleistung für den Erwerb des Grundstückes ist". Bezogen auf den vorliegenden Fall sei festzustellen, dass zwar kein Kauf-, sondern ein Sacheinlagevertrag abgeschlossen worden sei, doch erfasse § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG ausdrücklich nicht nur Kaufverträge, sondern auch "ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet". Wie Fellner ausführt, komme es "für die Beurteilung der Gegenleistung nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist". Somit komme es für die Beurteilung der Gegenleistung sicher nicht darauf an, ob der Vertrag als "Kaufvertrag" oder "Sacheinlagevertrag" bezeichnet werde, und die Ausführungen von Borutta könnten auf den vorliegenden Fall angewandt werden.

Für den zum berufungsgegenständlichen Sachverhalt umgekehrten Fall führt Fellner, Rz. 59 und 63 zu § 5, aus: "Erwirbt der Gesellschafter einer Personengesellschaft von dieser ein Grundstück zum Buchwert, so ist dieser vereinbarte Preis (zuzüglich etwaiger weiterer Leistungen) auch dann der Berechnung der Grunderwerbsteuer zu Grunde zu legen, wenn er weit unter dem Verkehrswert liegt. Die bewusste Hinnahme der Schmälerung des inneren Wertes des Gesellschaftsrechtes unter unveränderter Beibehaltung der Gesellschafterstellung kann als solche nicht Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinne sein". In Anbe tracht der höchstgerichtlichen Judikatur bestehe keine Veranlassung, diese Ausführungen zu Personengesellschaften nicht auch auf Kapitalgesellschaften anzuwenden. Ebenso sei kein Grund ersichtlich, weshalb die "bewusste Hinnahme der Schmälerung des inneren Wertes" anders als "die bewusste Hinnahme der Erhöhung des inneren Wertes" beurteilt werden sollte.

Die Bewertung der im Bescheid behaupteten Erhöhung der Gesellschaftsrechte betreffend machten die weiteren Ausführungen des berufungsgegenständlichen Bescheides dessen Widersprüchlichkeit deutlich: Wäre die Behauptung richtig – was bestritten werde – dass eine Gegenleistung in Form einer Erhöhung der Gesellschaftsrechte gewährt worden sei, so dürfe als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage nur der Wert der Gegenleistung, also der Wert der behaupteten Erhöhung der Gesellschaftsrechte, herangezogen werden. Für GmbH-Anteile sei gemäß § 13 Abs. 2 BewG der gemeine Wert maßgebend. Lasse sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so sei er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Diese Bewertungsvorschriften seien im angefochtenen Bescheid gänzlich ignoriert worden und der "Verkehrswert der eingebrochenen Liegenschaft ohne Umsatzsteuer abzüglich übernommener Verbindlichkeiten" als Wert der Erhöhung der Gesellschaftsrechte und somit als Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage herangezogen worden. Diese Vorgangsweise werde im Bescheid nicht begründet, sodass gänzlich unklar sei, ob und weshalb der Wert der behaupteten Erhöhung der Gesellschaftsrechte mit dem Verkehrswert der Liegenschaft (und nicht mit der Erhöhung des gemeinen Wertes der Anteile) angesetzt worden sei oder der Wert der behaupteten Erhöhung der Gesellschaftsrechte zwar mit der Erhöhung des gemeinen Wertes der Anteile angesetzt worden sei, diese aber nicht nach § 13 Abs. 2 BewG (insbesondere nach dem Wiener Verfahren), sondern mit dem Verkehrswert der Liegenschaft geschätzt worden seien. Da der Bescheid keine Begründung für die vorgenommene Bewertung enthalte, sei der Bescheid auch mit einem Begründungsmangel behaftet. Nach herrschender Meinung (Ritz, BAO², Rz. 15 zu § 93) müsse die Begründung in einer Weise erfolgen, dass der Denkprozess, der in der behördlichen Erledigung seinen Niederschlag findet, sowohl für die Partei als auch für die Höchstgerichte nachvollziehbar sei. Der Denkprozess, der zur Bewertung der behaupteten Erhöhung der Gesellschaftsrechte – insbesondere auch von § 13 Abs. 2 BewG abweichend – mit dem Verkehrswert der Liegenschaft geführt habe, sei nicht nachvollziehbar.

Im Hinblick darauf, dass dem über denselben Sacheinlagevertrag absprechenden Gesellschaftssteuerbescheid vom 3. März 2003 ebenfalls der (nicht um die übernommene Verbindlichkeit gekürzte) gemeine Wert der Liegenschaft zu Grunde gelegt worden sei, sei der berufungsgegenständliche Bescheid auch verfassungswidrig, da ausgehend vom selben Besteuerungsgegenstand (Verkehrswert der Liegenschaft) einerseits die Gesellschaftssteuer als ausschließliche Bundesabgabe im Sinne des § 6 Z 1 FVG und andererseits die Grunderwerbsteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe im Sinne des § 6 Z 2 lit. a FVG erhoben werde.

Auf Grund der dargestellten materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Mängel sowie auf Grund der Verfassungswidrigkeit des Bescheides werde ersucht, der Berufung statzugeben.

Darüber hinaus werde gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Im Rahmen eines von der steuerlichen Vertretung der Bw angeregten, am 18. November 2004 anberaumten Erörterungstermins, dem der Geschäftsführer und Alleingesellschafter der Bw, deren steuerliche Vertreterin und die Vertreterin des Finanzamtes beiwohnten, wurde im Wesentlichen außer Streit gestellt, dass mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag eine Gewährung neuer Gesellschaftsanteile nicht erfolgt sei und die übernommene Gegenleistung der Bw jedenfalls in der Übernahme der in Punkt Achtens des Sacheinlagevertrages angeführten Verbindlichkeiten und Umsatzsteuer bestehe. Die steuerliche Vertretung der Bw bekräftigte ihre Ansicht, wonach in der inneren Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile keinesfalls eine Gegenleistung im Sinne des GrEStG zu erblicken sei. Die Bw habe sich lediglich zur Schuldübernahme und Tragung der Umsatzsteuer verpflichtet, wogegen die Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile lediglich als Folge des Sacheinlagevertrages anzusehen sei.

Nach Ergehen des VwGH-Erkenntnisses 2004/16/0200 vom 24. Februar 2005, welchem ein dem vorliegenden vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde lag, beantragte die Bw mit Eingabe vom 30. März 2005, das Berufungsbegehren dahin gehend abzuändern, dass von einer Gegenleistung lediglich in Höhe der Schuldübernahme von 73.280,59 € auszugehen und die Grunderwerbsteuer daher mit einem Betrag von 2.564,82 € festzusetzen sei. Der VwGH habe in seiner Entscheidung ausdrücklich festgestellt, dass die Steigerung des Wertes des Gesellschaftsvermögens nicht auf Grund einer Verpflichtung der Beschwerdeführerin eingetreten sei und demzufolge diese Wertsteigerung nicht als Gegenleistung für die Grunderwerbsteuerbemessung anzusetzen sei. Hervorzuheben sei, dass der VwGH auch die von der Beschwerdeführerin getragene Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen habe, wiewohl er im vorletzten Absatz der Entscheidung ausdrücklich auf die Umsatzsteuer hingewiesen habe. Diese Vorgangsweise des VwGH sei nach Ansicht der Bw verständlich, da nach Ansicht des VwGH (2001/16/0017 und 2001/16/0434) die Umsatzsteuer als Teil des Kaufpreises und nicht als sonstige Leistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Bei einer auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgenden Sacheinlage fehle – anders als bei einem schuldrechtlichen Kaufvertrag – ein Kaufpreis gänzlich, sodass auch die Umsatzsteuer nicht dessen Teil sein könne. Wende man dieses neue Erkenntnis und das Primat der Grunderwerbsteuerbemessung nach dem Wert der Gegenleistung auf den Sachverhalt der Bw an, so sei die Grunderwerbsteuer (nur) ausgehend von der übernommenen Kreditschuld von 73.280,59 € zu berechnen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorweg ist festzuhalten, dass nach § 284 Abs. 1 BAO über die Berufung eine mündliche Verhandlung stattzufinden hat, wenn diese in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird (Z 1) oder wenn es der Referent (§ 270 Abs. 3) für erforderlich hält (Z 2).

Anträge, die erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt werden (gegenständlich in dem die Berufung ergänzenden Schreiben vom 12. März 2004), begründen jedoch keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung.

Der Grunderwerbsteuer unterliegen, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen, ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet (§ 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG).

Die Steuer ist grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu berechnen (§ 4 Abs. 1 GrEStG); dies gilt auch dann, wenn dieser zum Wert des übertragenen Vermögens außer Verhältnis steht (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 13 zu § 4).

§ 5 GrEStG erläutert den Begriff und den Umfang der Gegenleistung näher, wobei § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufzählt, was Gegenleistung ist, sondern sich darauf beschränkt, die Gegenleistung für die wichtigsten Erwerbsvorgänge genauer zu umschreiben.

Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes ist die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, dass er das Grundstück erhält.

Zur Frage der Ermittlung der Gegenleistung im vorliegenden Berufungsfall ist auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, zu verweisen. Diesem Erkenntnis lag die Einbringung von Grundstücken samt Gebäuden im Wege einer Sacheinlage in die Beschwerdeführerin zu Grunde. Analog zum gegenständlichen Berufungsfall fand dabei weder eine Kapitalerhöhung statt, noch wurden neue Gesellschaftsanteile ausgegeben. Das Finanzamt ging von einer Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage von 8.234.225,00 € aus, welche sich aus dem im Einbringungsvertrag angeführten Grundstückswert von 2.534.225,00 € sowie dem Gebäudewert von 4.750.000,00 € zuzüglich einer Umsatzsteuer von 950.000,00 € zusammensetzte. Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer dagegen eingebrachten Berufung im Wesentlichen vor, dass die Angabe eines Einbringungs- und Fakturenwertes samt Umsatzsteuer nur für Zwecke der Umsatzsteuer erfolgt sei und es sich in Ermangelung einer Gegenleistung für die Sacheinlage um eine Entnahme (Eigenverbrauch) handle. Es sei zur Umsatzsteuerpflicht dieses Eigenverbrauches optiert worden und

die für den Eigenverbrauch geschuldete Umsatzsteuer der Beschwerdeführerin gemäß § 12 Abs. 15 UStG in Rechnung gestellt worden. Beantragt werde, die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % des dreifachen Einheitswertes festzusetzen. Die belangte Behörde wies die Berufung als unbegründet ab.

Der VwGH hob den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes auf und führte in der Begründung im Wesentlichen aus, dass Gegenleistung die Leistung des Erwerbers sei, zu der er sich für den Grundstückserwerb verpflichtet habe. Die Beschwerdeführerin habe sich – nach den Feststellungen der belangten Behörde – mit dem Einbringungsvertrag zur Leistung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer verpflichtet. Eine weitere Gegenleistung sei darin nicht vereinbart worden. Die Beschwerdeführerin habe sich – abgesehen von der "in Rechnung gestellten" Umsatzsteuer – zu keiner Leistung verpflichtet und eine solche auch nicht erbracht. Die "Wertsteigerung" sei nicht auf Grund einer Verpflichtung der Beschwerdeführerin eingetreten. Somit könne darin auch nicht ihre Leistung (= Gegenleistung) liegen, zu der sie sich verpflichtet habe.

Abschließend führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

"Diese von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Ansicht herangezogenen Entscheidungen sind mit dem Beschwerdefall jedoch nicht vergleichbar. In den zitierten Fällen fand stets ein Leistungsaustausch insofern statt, als Grundstücke eingebracht wurden und der Erwerber sich verpflichtete, dem Einleger Gesellschaftsrechte (-anteile), die er bisher nicht hatte, einzuräumen. Im vorliegenden Beschwerdefall liegt jedoch keine Verpflichtung der Beschwerdeführerin auf Erbringung einer Leistung (abgesehen von der von der Behörde angenommenen Tragung der Umsatzsteuer) vor. Demnach liegt diesbezüglich auch kein solcher Leistungsaustausch und keine solche Gegenleistung vor".

Obiger Entscheidung folgend ist der Bw darin beizupflichten, dass die in Punkt Zweitens des vorliegenden Sacheinlagevertrages festgehaltene Wertsteigerung des von Dr. AG gehaltenen Geschäftsanteiles nicht als Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuergesetzes zu qualifizieren ist.

Unter Beachtung des geänderten Berufungsbegehrens bleibt die Einstufung der von der Bw übernommenen Kreditschuld in Höhe von 73.280,59 € als Gegenleistung unstrittig.

Strittig ist dagegen, ob die in der Rechnung vom 5. Dezember 2002 ausgewiesene Umsatzsteuer ebenfalls Gegenleistung und damit Teil der Grunderwerbsteuermessungsgrundlage ist oder nicht.

Nach einhelliger Rechtsprechung der Höchstgerichte sind bei Grundstückslieferungen die gesondert in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge grundsätzlich in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Macht der veräußernde Unternehmer von der Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs. 2 UStG idF BGBl. I 1998/79, gültig ab 19. Juni 1998, Gebrauch, gehört die Umsatzsteuer zur

Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, Rz. 6a zu § 5).

Die Bw meint nun aber, aus dem bereits zitierten VwGH-Erkenntnis vom 24. Februar 2005 ableiten zu können, dass der VwGH die nach den Feststellungen der belangten Behörde von der Beschwerdeführerin getragene Umsatzsteuer nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen habe. Auch fehle im vorliegenden Fall ein Kaufpreis gänzlich, sodass die Umsatzsteuer nicht dessen Teil sein könne.

Am 5. Dezember 2002 legte der die Liegenschaft einbringende Dr. AG an die übernehmende R GmbH eine Rechnung, in welcher er den Verkehrswert der Liegenschaft mit 1.061.500,00 € und die 20%ige Umsatzsteuer mit 212.300,00 €, insgesamt daher einen Betrag von 1.273.800,00 €, auswies. Er erklärte, hinsichtlich des eingelegten Grundstücks den Umsatz als steuerpflichtig im Sinne des § 6 Abs. 2 UStG zu behandeln. Der Nettobetrag sei auf Grund des Sacheinlagevertrages nicht zu berichtigen. Die Umsatzsteuer sei von der R GmbH durch fristgerechte Umbuchung eines entsprechenden Teilbetrages des Umsatzsteuerguthabens Dezember 2002 auf das Steuerkonto des Dr. AG zu begleichen.

Einer Kontodurchsicht ist zu entnehmen, dass die Überrechnung des Betrages von 212.300,00 €, wie in der Rechnung festgelegt, vom Konto der R GmbH auf das Konto des Dr. AG tatsächlich vorgenommen worden ist.

Nicht nur aus dem Vertragsinhalt des Sacheinlagevertrages und der Rechnungstextierung ist eindeutig ableitbar, dass die R GmbH die Tragung der an sich von Dr. AG zu entrichtenden Umsatzsteuer durch eine Überrechnungsvereinbarung übernommen hat, sondern auch in der Berufungsergänzung vom 12. März 2004 weist die Bw wiederholt darauf hin, sich neben der Übernahme der Kreditschuld und der Umsatzsteuer zu keiner weiteren Gegenleistung verpflichtet zu haben. .

Der Bw ist zwar zuzustimmen, dass der VwGH in mehreren Erkenntnissen die Ansicht vertreten hat, die Umsatzsteuer sei Teil des Kaufpreises und nicht als sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen; ebenso ist unbestritten, dass ein Kaufvertrag gegenständlich nicht vorliegt.

Rechtsgrundlage für eine grunderwerbsteuerrechtlich relevante Grundstückslieferung kann jedoch, wie bereits dargelegt, neben einem Kaufvertrag auch ein anderes Rechtsgeschäft sein, das den Anspruch auf Übereignung begründet, somit beispielsweise auch ein Eigenverbrauch im Sinne des UStG, ein Tausch oder, wie gegenständlich, ein Sacheinlagevertrag. Wie aus der in ihrer Berufungsergänzung vom 16. März 2004 enthaltenen Textpassage "somit kommt es für die Beurteilung der Gegenleistung sicher nicht darauf an, ob der Vertrag als "Kaufvertrag" oder "Sacheinlagevertrag" bezeichnet wird" (Seite 5, 1. Absatz, letzter Satz) zu

entnehmen ist, kann es auch nach Meinung der Bw für die Beurteilung des Vorliegens der Gegenleistung nicht darauf ankommen, ob ein Kauf- oder Sacheinlagevertrag vorliegt.

Für die rechtliche Qualifizierung der Umsatzsteuer als Gegenleistung ist daher, wie beispielsweise dem Erkenntnis des VwGH vom 23.1.2003, 2002/16/0218, 0219, zu entnehmen ist, keinesfalls zwingend, dass diese einen Teil des Kaufpreises darstellt.

In dem dort zu beurteilenden Sachverhalt – im Schenkungsvertrag über ein Grundstück wurde vereinbart, dass der Schenker die auf Grund des mit der Schenkung bewirkten Eigenverbrauchs geschuldete Umsatzsteuer dem Beschenkten in Rechnung stellt; die nachträgliche Überrechnung des entsprechenden Betrages veranlasste der Beschenkte von seinem Steuerkonto auf das Steuerkonto des Schenkers – beanstandete der VwGH die Bemessung der Grunderwerbsteuer von dieser überrechneten Umsatzsteuer ebenso wenig wie die Einordnung dieser überrechneten Umsatzsteuer durch die belangte Behörde als zusätzliche Leistung gemäß § 5 Abs. 2 Z 1 GrEStG.

Maßgeblich ist, dass die Bw sich im Zusammenhang mit der Grundstückübertragung sowohl zur Übernahme der Kreditschuld als auch der in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer verpflichtet hat, womit die Kriterien für das Vorliegen einer Gegenleistung erfüllt sind.

Nach Ansicht der Rechtsmittelbehörde kann aber auch dem bereits mehrfach zitierten VwGH-Erkenntnis vom 24. Februar 2005 nicht entnommen werden, dass – neben dem Ansatz der Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens – auch die Umsatzsteuer keine Gegenleistung darstelle. Der VwGH betont in diesem Erkenntnis mehrfach, dass Gegenleistung die Leistung des Erwerbers sei, zu der er sich für den Erwerb des Grundstücks verpflichtet habe. Im Zusammenhang mit dieser Definition der Gegenleistung lassen die Textpassagen "Die Beschwerdeführerin hat sich – nach den Feststellungen der belangten Behörde – mit dem Einbringungsvertrag zur Leistung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer verpflichtet. Eine weitere Gegenleistung wurde darin nicht vereinbart", "Die Beschwerdeführerin hat sich – abgesehen von der "in Rechnung gestellten" Umsatzsteuer – zu keiner Leistung verpflichtet und eine solche auch nicht erbracht" oder "Im vorliegenden Beschwerdefall jedoch liegt keine Verpflichtung der Beschwerdeführerin auf Erbringung einer Leistung (abgesehen von der von der Behörde angenommenen Tragung der Umsatzsteuer) vor" vielmehr den Schluss zu, dass sich die Beschwerdeführerin nur zur Tragung der Umsatzsteuer und darüber hinaus zu keiner weiteren Leistung verpflichtet hat. Einen Hinweis darauf, dass sich die Annahme der belangten Behörde hinsichtlich der Tragung der Umsatzsteuer und deren Qualifikation als Gegenleistung als unrichtig erwiesen hätte, enthält das Erkenntnis nicht.

Auf Grund obiger Überlegungen stellt daher die Übernahme sowohl der Kreditschuld (73.280,59 €) als auch der Umsatzsteuer (212.300,00 €) durch die Bw als aufnehmende

Gesellschaft eine Gegenleistung im Sinne des GrEStG dar, sodass der Berufung teilweise statzugeben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern war, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von 285.580,59 €, das sind 9.995,32 €, zu bemessen war.

Abschließend ist zum Vorbringen der Verfassungswidrigkeit des angefochtenen Bescheides darauf hinzuweisen, dass die Anwendbarkeit unterschiedlicher Steuergesetze auf denselben Sachverhalt nicht ausgeschlossen ist und der Verfassungsgerichtshof eine Doppelbesteuerung an sich nicht als verfassungswidrig erachtet hat. Darüber hinaus wurde dem Berufungsbegehren insoweit Folge gegeben, als der Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaft antragsgemäß nicht in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einbezogen wurde.

Linz, am 6. Mai 2005