



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 7. November 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 13. Oktober 2011 betreffend Abweisung eines Antrags auf Festsetzung der Grunderwerbsteuer gemäß § 201 BAO entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Mit Sacheinlagevertrag vom 21.12.2010 legte Herr R die ihm gehörige Liegenschaft EZ 874 Grundbuch H als Sacheinlage in das Betriebsvermögen der übernehmenden Gesellschaft (der Berufungswerberin) ein und übertrug dieser das Eigentum.

Der hier maßgebende Vertragspunkt VI. lautet: Gegenleistung-Einlage/Buchung

- (1) Die Sacheinlage erfolgt ohne Änderung der Beteiligungsverhältnisse an der übernehmenden Gesellschaft (§ 109 UGB) und / oder der Verteilung des Gewinns der übernehmenden Gesellschaft unter den Gesellschaftern.
- (2) Die Sacheinlage erfolgt gegen Buchung des Verkehrswerts – also 2.348.600,00 € auf dem variablen Kapitalkonto des Einbringenden.
- (3) Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass die Sacheinlage aufgrund dieser Buchung Einlagecharakter aufweise.

(4) Die Vertragsparteien halten einvernehmlich fest, dass der Einbringende berechtigt ist, vom variablen Kapitalkonto Entnahmen zu tätigen und daher die gegenständliche Sacheinlage entgeltlich erfolgt.

Der Schriftenverfasser hat die Grunderwerbsteuer vom Verkehrswert der Liegenschaft selbst berechnet und stellte in der Eingabe vom 29.9.2011 den Antrag auf Festsetzung der Abgabe im Sinne des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO, und zwar mit der Begründung, dass die Selbstberechnung unter Zugrundelegung des Verkehrswertes als Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer unzutreffend sei (die Wertsteigerung der Gesellschaftsanteile im Wert des Grundstückes), sondern es sei mangels Gegenleistung der dreifache Einheitswert des Grundstückes heranzuziehen.

Das Finanzamt wies den Antrag im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass eine Gegenleistung vorliege und daher die Grunderwerbsteuer von dieser zu berechnen sei und daher die Selbstberechnung dem Gesetz entspreche.

Dagegen richtet sich die Berufung mit folgender Begründung:

Die Grunderwerbsteuerselbstberechnung sei rechtswidrig, weil sie auf einer unrichtigen Bemessungsgrundlage beruhe, daher sei der Antrag im Sinne des § 201 BAO zulässig: Sofern die Formulierungen im Vertrag missverständlich seien, sei gemäß § 914 ABGB die Parteienabsicht maßgebend und nicht der Wortsinn der Erklärungen. Die Sacheinlage der Liegenschaft in die Kommanditgesellschaft sei im Wege eines Sacheinlagevertrages erfolgt und eben nicht in Form eines Kaufvertrages.

Die unbestrittene Absicht der Vertragsparteien war die Stärkung der Eigenkapitalquote der Kommanditgesellschaft; die Buchung auf Kapitalkonto widerspreche dem nicht.

Erfolge die Sacheinlage einer Liegenschaft gegen ausschließliche Verbuchung mit dem Wert auf dem variablen Kapitalkonto des Komplementärs, somit ohne Gewährung oder Erhöhung von Gesellschaftsrechten, so liege keine mit der Einlage verbundene Gegenleistung vor und die Grunderwerbsteuer sei vom Wert des Grundstückes zu berechnen. Die Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte sei eine bloße Reflexwirkung der Sacheinlage, nicht aber eine Gegenleistung für die Sacheinlage.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung als unbegründet ab. Würde die Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgen, müsste die Gegenbuchung auf das feste Kapitalkonto gebucht werden. Wollte der Komplementär die Liegenschaft unentgeltlich auf die KG übertragen, um den Wert der KG-Anteile zu steigern, müsste die Gegenbuchung auf "Rücklage" erfolgen.

Im vorliegenden Fall hat laut Vertrag die entsprechende Gegenbuchung für die Einlage auf das variable Konto des Komplementärgesellschafters zu erfolgen. Grundsätzlich dient das variable Konto als eine Art Verrechnungskonto, über das der Gesellschafter nur mit Gesellschafterbeschluss verfügberechtigt ist. Dieser einvernehmlich auf dem variablen Konto als Gegenbuchung (wie auch immer bezeichnet) zur Sacheinlage eingestellte Betrag wurde dem Gesellschafter aber bereits vertraglich zugesichert, daher ist der Gegenleistungscharakter in Verbindung bilanzmäßige Erfassung mit Vertrag gegeben, auch wenn laut Bilanz eine Gegenleistung als Verbindlichkeit zu verbuchen wäre.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 201 BAO lautet:

(1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so kann nach Maßgabe des Abs. 2 und muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, wenn der Abgabepflichtige, obwohl er dazu verpflichtet ist, keinen selbst berechneten Betrag der Abgabenbehörde bekannt gibt oder wenn sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

(2) Die Festsetzung kann erfolgen,

1. von Amts wegen innerhalb eines Jahres ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages,
2. wenn der Antrag auf Festsetzung spätestens ein Jahr ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist,
3. wenn kein selbst berechneter Betrag bekannt gegeben wird oder wenn bei sinngemäßer Anwendung des § 303 Abs. 4 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen vorliegen würden,

(3) Die Festsetzung hat zu erfolgen,

1. wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist, oder
2. wenn bei sinngemäßer Anwendung der §§ 303 bis 304 die Voraussetzungen für eine Wiederaufnahme des Verfahrens auf Antrag der Partei vorliegen würden.

(4) Innerhalb derselben Abgabenart kann die Festsetzung mehrerer Abgaben desselben Kalenderjahres (Wirtschaftsjahres) in einem Bescheid zusammengefasst erfolgen.

Diese Bestimmung regelt die erstmalige Festsetzung einer solchen Abgabe mit Abgabenbescheid. Die Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe setzt nach § 201 Abs. 1 unter anderem voraus, dass sich die bekannt gegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist. Nicht richtig ist eine Selbstberechnung, wenn sie objektiv rechtswidrig ist. Eine solche Rechtswidrigkeit kann etwa die Folge einer unrichtigen Rechtsauffassung sein. Nicht beachtlich für die Anwendbarkeit des § 201 ist, ob den Abgabepflichtigen an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung ein Verschulden trifft (Ritz, Kommentar zur BAO, Rz 9 zu § 201).

Die Berufungswerberin vertritt im gegenständlichen Verfahren die Ansicht, dass eine unrichtige Bemessungsgrundlage für die Selbstberechnung herangezogen wurde.

Die Voraussetzungen des § 201 BAO sind also erfüllt, die Jahresfrist des § 201 Abs. 2 Z 2 BAO ist auch gewahrt.

Streitgegenständlich ist, ob, wie das Finanzamt im Verfahren ausgeführt hat, bei der Sacheinlage eine Gegenleistung im Sinn des GrEStG vorhanden ist oder den Ausführungen der Berufungswerberin insbesondere unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.2.2004, 2004/16/0200, zu folgen ist, dass eine Gegenleistung nicht vorhanden ist und dementsprechend die Grunderwerbsteuer gem. § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG iVm § 6 Abs. 1 lit. b vom 3-fachen Einheitswert zu bemessen ist.

Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes ist jede geldwerte Leistung, die vom Erwerber für den Erwerb des Grundstückes versprochen wird und alles, was der Erwerber aufwenden muss, um das Grundstück zu bekommen. Dabei soll nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers besteuert werden. Daher kann als Gegenleistung nur das aufgefasst werden, was beim Erwerb geleistet wird sowie erfolgte Leistungen an Dritte oder von Dritten, die sich im Vermögen des Erwerbers als Abfluss auswirken.

Gerade das ist im Fall einer Grundstückseinlage ohne Gewährung von Anteilen, wo der das Grundvermögen einlegende Gesellschafter lediglich eine innere Wertsteigerung ohne Gewährung von Anteilen, nicht der Fall. Die innere Wertsteigerung der vom einlegenden Gesellschafter gehaltenen Anteile geht nämlich nicht zu Lasten des Empfängers und kann damit auch nicht als Leistung verstanden werden. Auch wenn sich durch die Übertragung der Grundstücke das Gesellschaftsvermögen der empfangenden Gesellschaft erhöht, kann nicht von einer Gegenleistung im Sinne des Grunderwerbsteuerrechtes gesprochen werden.

Auch das Erkenntnis des VwGH vom 17.2.1994, 92/16/0152, dessen Gegenstand die Sacheinlage in eine OHG war, steht dieser Auffassung nicht entgegen. In diesem Erkenntnis hat der VwGH festgehalten, dass die Einbringung von Sachen in eine Kapital- oder Personengesellschaft als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen ist, wodurch – so der VwGH – die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Einbringung in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird. Daher – so weiter der VwGH – sei bei Einbringung von Grundstücken in eine OHG eine Gegenleistung jedenfalls vorhanden.

Diese Formulierung des VwGH ist insoweit missverständlich, als sie nahe legt, dass eine Gegenleistung auch bei Einlagen ohne Kapitalerhöhung vorliegt. Dies ist allerdings zu undifferenziert, weil ungeachtet der Tatsache, dass sowohl Personengesellschaften als auch Kapitalgesellschaften Steuersubjekte im Sinne der Grunderwerbsteuer sind, doch auch für die Grunderwerbsteuer maßgebliche gesellschaftsrechtliche Unterschiede zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften zu beachten sind. Das Vermögen der Personengesellschaften steht im Gesamtheideigentum der Gesellschafter und jeder Gesellschafter partizipiert direkt an den Wertsteigerungen des Vermögens. Dies schlägt sich auch in seinen Gesellschafterrechten (Gewinn-, Liquidations- und Stimmrecht) nieder. Das Konzept der Kapitalgesellschaft sieht demgegenüber kein quotenmäßiges Eigentum der Gesellschafter vor. Lediglich eine Kapitalerhöhung kann zur Gewährung zusätzlicher Gesellschaftsrechte (Gewinn- und Stimmrechte) führen.

Die innere Werterhöhung bestehender Anteile kann daher nicht als Gegenleistung für die Übertragung des Grundstücks angesehen werden.

In wirtschaftlicher Betrachtungsweise könnte argumentiert werden, dass durch (formelle) Kapitalerhöhung und innere Wertsteigerung der Anteile letztlich das gleiche Ergebnis erzielt werde. Dieser Auffassung ist entgegenzuhalten, dass der Gesetzgeber ausdrücklich unterschiedliche Wertermittlungen für Grundstücksübertragungen mit oder ohne Gegenleistung vorsieht: Die Bemessung der Grunderwerbsteuer hat grundsätzlich an der Gegenleistung zu erfolgen, es erfolgt aber nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG eine Berechnung vom Wert des Grundstücks, wenn eben keine Gegenleistung vorhanden ist. Was als Gegenleistung anzusehen ist, wird im Gegenleistungskatalog des § 5 GrEStG näher definiert, wobei allerdings keine erschöpfende Aufzählung erfolgt (vgl. auch SWK 17/2005, S 566).

Über die Berufung ist somit spruchgemäß zu entscheiden; was den Bescheidspruch betrifft, ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 26.1.2005, 2004/15/0064, hinzuweisen, dass der Abgabenbehörde zweiter Instanz (§ 260 BAO) eine Zuständigkeit zur erstmaligen Festsetzung

von Abgaben nicht zukommt. Die Festsetzung im Sinn des § 201 BAO wird daher durch das Finanzamt erfolgen.

Linz, am 5. Juli 2013