



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der GmbH1., in L, vertreten durch WT, in K, vom 24. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 25. Jänner 2006 betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Notariatsakt vom 6. Juni 2005 schlossen R und H als gemeinsam zeichnungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH1. (der Berufungswerberin) sowie als gemeinsam zeichnungsberechtigte Geschäftsführer der GmbH2, beide Gesellschaften als gemeinsam zeichnungsberechtigte persönlich haftende Gesellschafter der X-OHG eine Vereinbarung über eine Sachentnahme im Sinne des § 122 HGB, worin festgelegt wurde:

Erstens: "Die X-OHG ist grundbürgerliche Eigentümerin der Liegenschaften EZx GBz, BGS mit dem Grundstück 772 Baufläche sowie EZy GBz , BGS mit dem Grundstück 816/6 Baufläche sowie Eigentümer der in Beilage./A dargestellten Anlagegüter und Wertpapiere."

Zweitens: „Mit Beschluss vom heutigen Tage wurde unter anderem die im Jahresabschluss zum 28.2.2005 ausgewiesene Gewinnrücklage in Höhe von € 4,200.00,00 aufgelöst. Anstelle der Ausschüttung der aufgelösten Gewinnrücklage wird nun die Entnahme der unter Punkt Erstens angeführten Liegenschaften sowie der unter Belage ./A dargestellten Anlagegüter und

Wertpapiere vereinbart. Da der Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter die aufgelöste Gewinnrücklage übersteigt, wird die Differenz dem Verrechnungskonto des Gesellschafters angelastet."

Drittens: "Die X-OHG überträgt und übergibt nunmehr an die Gesellschafterin GmbH1 .(die Berufungswerberin) und diese entnimmt und übernimmt die im vorstehenden Punkt näher beschriebenen Liegenschaften sowie die in Beilage ./A dargestellten Anlagegüter und Wertpapieren" etc

Über Anfrage des Finanzamtes teilte die Berufungswerberin mit, dass der Buchwert der betroffenen Liegenschaft zum Entnahmepunkt mit € 5,300.000,00 betrage und dem Verkehrswert der Liegenschaften entspräche. Gleichzeitig führte sie unter Verweis auf Literatur zu § 122 HGB aus, dass ein Entnahmerecht eines Gesellschafters ausdrücklich geltend gemacht werden müsse. Da die Auszahlung der aufgelösten Gewinnrücklage nie verlangt und kein entsprechender Gesellschafterbeschluss gefasst worden wäre, sei keine entsprechende Forderung der Berufungswerberin an die X-OHG bestanden, weshalb die Sachentnahme der Liegenschaft keine Leistung an Erfüllung Statt darstelle und mangels Vorliegen einer Gegenleistung die Grunderwerbsteuer mit dem dreifachen Einheitswert zu bemessen wäre.

In der fristgerecht eingebrauchten Berufung gegen den Grunderwerbsteuerbescheid vom 25. Jänner 2006, welchem als Gegenleistung der Verkehrswert der Liegenschaft in Höhe von € 5,300.000,00 zugrunde gelegt wurde, brachte die Berufungswerberin vor, dass die Auflösung der Gewinnrücklage als handelsrechtliche Grundlage für die berufungsgegenständliche Vereinbarung zu werten, für die Sachentnahme iSd § 122 HGB jedoch keine Gegenleistung vereinbart worden sei. Entgegen der Annahme des Finanzamtes sei kein Anspruch auf Auszahlung der aufgelösten Gewinnrücklage entstanden, weshalb mangels Vorliegen eines bereits bestehenden Schuldverhältnisses nicht von einer Leistung an Erfüllung Statt, somit nicht von einer Gegenleistung ausgegangen werden könne. Die Sachentnahme sei in Zusammenhang mit dem Verkauf der Anteile an der X-OHG zu sehen, zu dem sich die Gesellschafter im Juni 2005 verpflichtet hätten, da die entnommenen Liegenschaften im Zeitpunkt des Anteilverkaufes sich nicht mehr im Besitz der OHG befinden sollten.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt mit der Feststellung, dass der Verzicht auf Geltendmachung der Gewinnausschüttung sowie die Belastung des Verrechnungskontos als Leistungen des Erwerbers anzusehen seien, die unmittelbar und kausal für den Erwerb der Liegenschaft erbracht worden wären.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beantragte die Berufungswerberin die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 BAO.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurden seitens des Unabhängigen Finanzsenates der Gesellschaftsvertrag und die Bilanzen 2005 und 2006 der X-OHG angefordert. Lt. Vorbringen der Berufungswerberin wäre das Entnahmerekht nach § 12 des Gesellschaftsvertrages gegenüber den gesetzlichen Regelungen noch stärker eingeschränkt. Erst durch ein Verlangen des Gesellschafters auf Auszahlung der Entnahme würde ein Anspruch des Gesellschafters zu einer Gläubigerforderung. Im Erörterungstermin wiederholte die Berufungswerberin ihr Berufungsbegehren und ergänzte unter Verweis auf BFH-Rechtsprechung, dass die Minderung des Vermögenswertes der Gesellschaft und in der Folge der Gesellschaftsanteile sowie des Entnahmepotentials keine Gegenleistung der Gesellschafter an die Gesellschaft darstelle. In einem ergänzenden Schriftsatz, in dem die Berufungswerberin den Antrag auf mündliche Verhandlung zurückzog, führte die Berufungswerberin unter Bezugnahme auf Literatur und Rechtsprechung des BFH aus, dass Voraussetzung für eine grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung der Verzicht des Gesellschafters auf einen bereits entstandenen und somit klagbaren Anspruch wäre. Ein Beschluss auf Gewinnauszahlung läge jedoch nicht vor. In der Nichtrealisierung von Gewinnerwartungen bzw Minderung von Ausschüttungspotential könne jedoch keine Leistung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft erblickt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im Berufungsfall ist das Vorliegen einer Gegenleistung für die Sachentnahme von Grundstücken aus der OHG strittig.

Das Finanzamt erblickt im Verzicht auf die Ausschüttung der aufgelösten Gewinnrücklage und in der Belastung des Verrechnungskontos der Gesellschafterin (Berufungswerberin) Leistungen, die unmittelbar und kausal für den Erwerb der Liegenschaften durch die Berufungswerberin erbracht worden seien.

Die Berufungswerberin vertritt hingegen die Rechtsauffassung, dass durch die Auflösung der Gewinnrücklage durch Beschluss vom 6. Juni 2005 noch keine Forderung des Gesellschafters auf Auszahlung entstanden sei, die Sachentnahme der Liegenschaft daher keine Leistung an Erfüllung statt darstelle und somit mangels Vorliegen einer Gegenleistung die Grunderwerbsteuer vom dreifachen Einheitswert zu bemessen sei. In diesem Zusammenhang führt die Berufungswerberin Straube, Kommentar zum HGB, 1. Band, § 122 Rz 6 an, wonach erst durch ein Verlangen des Gesellschafters auf Auszahlung der Entnahme der Anspruch des Gesellschafters zu einer Gläubigerforderung werde. Im Gegenstandsfall wäre jedoch seitens

des Gesellschafters die Auszahlung der aufgelösten Gewinnrücklage nie verlangt oder ein entsprechender Gesellschafterbeschluss gefasst worden.

Die in Zusammenhang mit § 109 HGB als das Innenverhältnis betreffende dispositive Bestimmung des § 122 HGB kann durch den Gesellschaftsvertrag ergänzt oder abbedungen werden (vgl. H. Torggler in Straube, HGB online § 122 HGB, Rz 11).

§ 12 des den Gegenstandsfall betreffenden Gesellschaftsvertrages der X-OHG regelt die Aufteilung des Reingewinns- bzw. Verlustes, wonach gemäß Pkt 3. die Gewinn- und Verlustanteile den Gesellschaftern auf den Verrechnungskonten gutgebracht bzw. angelastet werden. Guthaben auf dem Privatkonto des Gesellschafters in Höhe von 25 % des anteiligen Vorjahresgewinnes sowie des zur Bezahlung aller Ertragssteuern des Gesellschafters erforderlichen Betrages kann der Gesellschafter frei entnehmen, die Entnahme des verbleibenden Guthabens ist nur mit schriftlicher Zustimmung der Gesellschafter zulässig.

Wie bereits oben dargestellt, wurde die berufungsgegenständliche Vereinbarung vom 6. Juni 2005 betreffend die Auflösung der Gewinnrücklage und die anstelle der Ausschüttung der aufgelösten Gewinnrücklage vereinbarte Liegenschaftsentnahme von den gemeinsam zeichnungsberechtigten Geschäftsführern beider Gesellschafter der X-OHG, nämlich der Berufungswerberin und der GmbH2, unterfertigt und erfüllt somit nach Ansicht der Berufungsbehörde das oben erwähnte Zustimmungserfordernis aller Gesellschafter betreffend eine Entnahme i.S.d. § 12 des Gesellschaftsvertrages mit der Konsequenz des Entstehens eines Rechtsanspruches auf Ausschüttung der aufgelösten Gewinnrücklage.

Während im § 4 GrEStG die Gegenleistung grundsätzlich zur Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer (unter Beachtung der Ausnahmen des § 4 Abs 2 GrEStG) erklärt wird, wird im § 5 GrEStG der Umfang und der Begriff der Gegenleistung näher erläutert.

Der Begriff der Gegenleistung im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung - etwa im Sinne der §§ 879 Abs 2 Z 4 oder 917 ABGB – hinausgeht (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 4ff zu § 5).

Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt (VwGH vom 26. Februar 2004, 2003/16/0146); überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet nur jede denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, Teil der Bemessungsgrundlage.

§ 5 Abs 1 GrEStG beschränkt sich also darauf, die Gegenleistung für die wichtigsten Erwerbsvorgänge genauer zu umschreiben. Die Aufzählung rechtfertigt somit nicht den Schluss, dass in nicht angeführten Fällen keine Gegenleistung vorhanden ist (vgl BFH vom 23. April 1980 II R 84/76, BFHE 131, 85).

Der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuerrecht ist im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen (vgl VwGH vom 23. Februar 2006, 2005/16/0276).

Für die Beurteilung der Gegenleistung kommt es nicht auf die äußere Form der Verträge, sondern auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt an, der nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist (VwGH vom 22. Februar 1997, 95/16/0116-0120, und vom 25. August 2005, 2005/16/0104).

Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes - in den Fällen der Abs 2 und 3 des § 5 GrEStG auch nur mittelbar - zu entrichten ist (vgl VwGH vom 26. April 2001, 98/16/0265, und vom 25. August 2005, 2005/16/0104). Der Umstand, dass im Einzelfall keiner der im § 5 Abs 1 GrEStG genannten Vertragstypen vorliegt, steht einer Heranziehung der Grundsätze des § 5 GrEStG nicht entgegen (vgl VwGH vom 21. März 1985, 84/16/0226).

In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat.

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt, oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

Gegenleistungen, die der Erwerber nicht für den Erwerb des Grundstückes, sondern für andere Leistungen des Veräußerers erbringt, gehören nicht zur Bemessungsgrundlage, dies allerdings nur dann, wenn solche Gegenleistungen mit dem Grundstück in keinem unmittelbaren Zusammenhang.

Steht hingegen die Leistung des Erwerbers in einem unmittelbaren, tatsächlichen und wirtschaftlichen (VwGH vom 24. Februar 1966, Slg 3420/F, und vom 19. Juni 1969, Slg 3929/F), oder "inneren" (VwGH vom 23. Jänner 1964, 1756/63, und vom 26. Mai 1966, 2181/65) Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks, dann ist sie als Gegenleistung im Sinne des Gesetzes anzusehen (VwGH vom 25. August 2005, 2005/16/0104).

Die Meinung, von einer Gegenleistung könne nur gesprochen werden, wenn dadurch der Vertragspartner "bereichert" wird, ist unrichtig (VwGH vom 15. April 1993, 93/16/0056).

Besteuert wird also nicht die Bereicherung des Veräußerers, sondern der Erwerb des Käufers (VwGH vom 18. Dezember 1995, 93/16/0072, und vom 30. April 2003, 2002/16/0292, 0293).

Wenn die Berufungswerberin ausführt (vgl Schriftsatz vom 29.5.2009), dass durch die Auflösung der Gewinnrücklage durch Beschluss vom 6. Juni 2005 noch keine Forderung des Gesellschafters auf Auszahlung entstanden, die Gewinnrücklage weiterhin im Vermögen der Gesellschaft und nicht im Vermögen des Gesellschafters gestanden sei, der Beschluss über die Auflösung der Gewinnrücklage am 6. Juni 2005, zumal die Gesellschaft ihren Jahresabschluss zum 31.12. erstellt, noch gar nicht zu einem Gewinnanspruch der Gesellschaft führen habe können, und die Auflösung der Gewinnrücklage lediglich als handelsrechtliche bzw buchungstechnische Begleitmaßnahme zur Abdeckung des Vermögensabgangs zu sehen sei (vgl Schriftsatz vom 17.4.2009), ist dem entgegenzuhalten, dass in der Bilanz zum 28.2.2005 auf der Passivseite unter Position A.III eine Gewinnrücklage von € 4,2 Mio ausgewiesen ist, hingegen in der Bilanz des Rumpfwirtschaftsjahres 28.2. – 31.12.2005 zum Stichtag 31.12.2005 unter dieser Position die Gewinnrücklage mit 0,00 aufscheint. Dem auf der Aktivseite der Bilanz dargestellten Vermögensabgang im Rahmen des Anlagevermögens steht die Auflösung der Gewinnrücklage gegenüber, welche jedoch nicht dem Verrechnungskonto der Berufungswerberin gutgebucht wurde, zumal sie ja statt dessen Liegenschaften bzw die in der Beilage A der Sachentnahmevereinbarung ausgewiesenen Anlagegüter und Wertpapiere erhalten hat, welche, da sie wertmäßig die Gewinnrücklage überstiegen, überdies noch eine Belastung des Verrechnungskontos der Berufungswerberin in Höhe des Differenzbetrages erforderlich machten. Bereits aus der Bilanz in Zusammenschau mit dem Vertragstext der Sachentnahmevereinbarung ist daher der unmittelbare kausale Zusammenhang zwischen dem Erwerb der Liegenschaften bzw. der anderen Anlagegüter durch die Berufungswerberin und deren Gegenleistung in Form des Verzichtes auf Gewinnausschüttung und zusätzlicher Belastung des Verrechnungskontos ersichtlich.

Nach Ansicht der Berufungsbehörde ist es daher auf Grund dieses unmittelbaren Kausalitätszusammenhangs entbehrlich, für den Nachweis des Vorliegens einer Gegenleistung für den Liegenschaftserwerb einen – überdies ohnehin auf Grund der Beschlussfassung der gemeinsam zeichnungsberechtigten Geschäftsführer beider persönlich haftenden Gesellschafter bestehenden - Rechtsanspruch der Berufungswerberin auf Ausschüttung der Gewinnrücklage, welcher in der Folge durch die Liegenschafts- bzw. Anlagegüterentnahme als Leistung an Erfüllung statt durch die X-OHG befriedigt werden sollte, als unabdingbares Erfordernis annehmen zu wollen, da bereits aus der Bilanz im Kontext mit der Sachentnahmevereinbarung dieser Leistungsaustausch ersichtlich ist.

Wenn die Berufungswerberin in ihrem Schriftsatz vom 17. April 2009 ausführt, dass für die – im übrigen von ihr selbst angezogene – Umdeutung der Sachentnahme in mehrere Geschäfte (Beschlussfassung auf Gewinnausschüttung, Geltendmachung des Gewinnausschüttungsanspruches und Verrechnung des Gewinnausschüttungsanspruches mit anderen Vermögenswerten) keine Grundlage bestehe und der beabsichtigte, „einfache“ Weg grunderwerbsteuerlich zu einer anderen Konsequenz führe, ist dem zu entgegnen, dass bereits der „einfache“ Weg, nämlich der unmittelbare Leistungsaustausch zwischen Liegenschaftsentnahme und Verzicht auf Gewinnausschüttung bzw. Belastung des Verrechnungskontos auf Grund des oben erläuterten Gegenleistungsbegriffes des Grunderwerbsteuerrechts die Besteuerung auslöst. Die formalrechtliche Argumentation der Berufungswerberin, wonach – da die aufgelöste Gewinnrücklage nicht den Gesellschafterkonten gutgeschrieben worden wäre – keine Leistung der Gesellschafter an die Gesellschaft und somit keine Gegenleistung vorläge, nur der Verzicht auf einen bereits entstandenen klagbaren Anspruch eine grunderwerbsteuerlich relevante Gegenleistung darstelle, geht auf Grund des aus wirtschaftlicher Sicht zu betrachtenden Begriffes der Gegenleistung ins Leere.

Vielmehr wurden im Zuge des Gesellschafterwechsels die berufungsgegenständlichen Liegenschaften und die in der Beilage A aufgelisteten Anlagegüter und Wertpapiere gegen Verzicht auf Ausschüttung der Gewinnrücklage und Belastung des Verrechnungskontos zurückbehalten, womit nach Ansicht der Berufungsbehörde der für die Qualifikation als Gegenleistung erforderliche unmittelbare und wirtschaftliche Zusammenhang gegeben ist (vgl. VwGH vom 30.4.2003, 2002/16/0292).

Die von der Berufungswerberin angezogene und durch die Rechtsprechung des BFH unterlegte Argumentation, wonach die Minderung des Vermögenswertes der Gesellschaft und des zukünftigen Ausschüttungspotentials durch die Auflösung der Gewinnrücklage keine Gegenleistung darstelle, vermag insofern der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen, als im Gegenstandsfall nicht zukünftiges Entnahmepotential geschmälert sondern konkret im Gegenzug zum Erwerb der Liegenschaft und näher genannter Anlagegüter seitens der Berufungswerberin auf Ausschüttung von Gewinn in Höhe der aufgelösten Gewinnrücklage verzichtet und der Belastung des Verrechnungskontos in Höhe des Differenzbetrages zugestimmt wurde und somit ein unmittelbarer Leistungsaustausch evident ist.

Aus dem Vertragspassus „*Da der Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter die aufgelöste Gewinnrücklage übersteigt, wird die Differenz dem Verrechnungskonto des Gesellschafters angelastet*“ geht hervor, dass der Wert der entnommenen Wirtschaftsgüter und die vereinbarte Gegenleistung wertident sind, weshalb der Verkehrswert der Liegenschaften als

auf die Liegenschaftsentnahme entfallende Gegenleistung heranzuziehen, die Anstellung einer Verhältnisrechnung nicht erforderlich und die Mitteilung bezüglich der Höhe der Belastung des Verrechnungskontos der Berufungswerberin, welche trotz Anfrage der Berufungsbehörde seitens der Berufungswerberin nicht erbracht werden konnte, entbehrlich ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 16. November 2009