

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Dr. J Hofer u Mag. Dr. T Humer GnbR, Dr.-Koss-Straße 2, 4600 Wels, über die Beschwerde vom 19.02.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 26.01.2016, ErfNr, betreffend Festsetzung der Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Mit **Einbringungsvertrag vom 23.9.2014** bringt der einzige Kommanditist Komm seinen Kommanditanteil an der KG in die einzige unbeschränkt haftende Gesellschafterin Kompl, nunmehr Bf, ein.

Lt. Pkt. 12.2 des Vertrages soll die Einbringung ausdrücklich nach den Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes (UmgrStG) durchgeführt werden.

Durch die Einbringung geht die KG unter und erfolgt gemäß § 142 UGB eine Anwachsung des gesamten Vermögens der KG an die Bf. Zum Gesellschaftsvermögen der KG hat die Baurechtseinlage EZxy, samt Zugehör (Tennishalle und Tennisfreiplätze) gehört, sodass ein grunderwerbsteuerpflichtiger Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG verwirklicht wurde.

Das gegenständliche Baurecht wurde im März 1993 im Grundbuch eingetragen und hatte eine Laufzeit bis 30.4.2060. Zum 1.1.1993 hat das für die Bewertung des Baurechtes zuständige Lagefinanzamt den Einheitswert für die EZxy, mit 3.163.000 Schilling festgestellt. Da gemäß § 53 Abs. 3 BewG, wenn die Dauer des Baurechtes weniger als 50 Jahre beträgt, der Gesamtwert auf Grund und Boden und auf die Gebäude nach dem Verhältnis der gemeinen Werte zu verteilen ist, wäre erstmals zum 1.1.2011 eine Wertfortschreibung durchzuführen gewesen.

Mit Kaufvertrag vom 27.5.2015 hat die Bf das gegenständliche Baurecht an die Grundeigentümerin, die Gem, um einen Betrag von 250.000 € verkauft.

Aus diesem Anlass hat das FA mit Bescheid vom 22.6.2015 unter dem EWAZ den (erhöhten) Einheitswert für das Baurecht ab 1.1.2015 mit 294.900 € festgestellt. Dagegen hat die Bf Beschwerde eingelegt, welche vom FA am 3.11.2015 als unbegründet abgewiesen wurde. Die Bf hat daraufhin am 11.12.2015 einen Vorlageantrag gestellt; das BFG hat über diese Beschwerde (RVxy) zwischenzeitlich abweisend entschieden.

Die für den gegenständlichen Erwerb des Baurechtes durch Einbringung anfallende Grunderwerbsteuer (GrESt) hat die Bf am 10.9.2015 selbst berechnet, wobei sie den vom FA zum 1.1.2015 festgestellten Einheitswert in Höhe von 294.900 € zugrunde gelegt hat. Gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG bemisst sich die GrESt vom zweifachen Einheitswert, sodass sich eine GrESt in Höhe von 20.643 € ergeben hat.

Am 22.9.2015 hat die Bf den gegenständlichen **Antrag auf Festsetzung einer Selbstberechnungsabgabe gemäß § 201 Abs. 3 BAO** gestellt, die GrESt für den Erwerbsvorgang auf Grundlage des Einheitswertes von 294.900 € in eventu auf der Bemessungsgrundlage des gemeinen Wertes (= Kaufpreis) von 250.000 € festzusetzen. Zur Begründung führt die Antragstellerin im Wesentlichen aus, § 22 Abs. 5 UmgrStG sei verfassungswidrig, da diese Bestimmung keine dem § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG vergleichbare Bestimmung enthalte, wonach der nachgewiesene gemeine Wert maßgebend ist, wenn dieser geringer als der 3-fache Einheitswert ist.

Das Finanzamt für Gebühren Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) hat den Antrag auf Festsetzung der GrESt mit Bescheid vom 26.1.2016 abgewiesen.

Dagegen hat die Bf, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf, rechtzeitig Beschwerde eingelegt, um die Verfassungswidrigkeit von § 22 Abs. 5 UmgrStG geltend zu machen. In dieser Bestimmung sei zwecks Erleichterung von Umgründungsmaßnahmen in Zusammenschau mit den tendenziell niedrigen Einheitswerten der zweifache Einheitswert für die GrESt Berechnung vorgesehen. Da die Bestimmung jedoch zwingend anzuwenden sei, komme es im vorliegenden Fall zu einer Besteuerung vom doppelten gemeinen Wert bzw. noch höheren Einheitswert. Da das UmgrStG keinen Nachweis eines geringeren gemeinen Wertes, wie das GrEStG oder das ErbStG, zulasse, stehe die Bf auf dem Standpunkt, dass § 22 Abs. 5 UmgrStG verfassungswidrig sei.

Das GVG hat die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 1.4.2016 als unbegründet abgewiesen.

Dagegen richtet sich der gegenständliche Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht im wesentlichen mit obiger Begründung wegen Verfassungswidrigkeit des § 22 Abs. 5 UmgrStG.

In Beantwortung eines Ergänzungsvorhaltes des BFG hat das Lagefinanzamt am 22.1.2018 bekannt gegeben, dass der zum 1.1.2015 festgestellte Einheitswert für das Baurecht jenem Betrag entspricht, der - abhängig von der Dauer des Baurechtes und

der Restlaufzeit - im Wege einer Wertfortschreibung bereits zum 1.1.2011 (Dauer des Baurechtes erstmals weniger als 50 Jahre) festzustellen gewesen wäre (=besonderer Einheitswert). Demgegenüber stellt sich die Bf in ihrer Stellungnahme vom 5.2.2018 auf den Standpunkt, im maßgeblichen Zeitpunkt habe überhaupt kein Einheitswert bestanden, sodass die GrESt mit Null festzusetzen gewesen wäre.

Beweiswürdigung

Die Verwirklichung eines GrESt-pflichtigen Erwerbsvorganges ist unbestritten. Im Übrigen ergibt sich der Sachverhalt aus dem Akteninhalt (RVxy und RVxy).

Rechtslage

Gemäß § 142 Abs. 1 UGB erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, wenn nur noch ein Gesellschafter verbleibt. Das Gesellschaftsvermögen geht im Weg der Gesamtrechtsnachfolge auf diesen über.

Gemäß § 22 Abs. 5 UmgrStG ist die GrESt vom Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen, wenn auf Grund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 des GrEStG 1987 verwirklicht werden.

Die maßgeblichen Regelungen des GrEStG lauten in der zum Stichtag gültigen Fassung des GrEStG 1987, BGBl I 2014/36, in Kraft von 31.5.2014 bis 31.12.2015:

Gemäß § 1 Abs. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer ua. folgende Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet.
2. der Erwerb des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 stehen Baurechte den Grundstücken gleich.

Gemäß § 6 GrEStG 1987 ist der Einheitswert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt festgestellt ist (Abs. 1).

Haben sich die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenem Feststellungszeitpunkt und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) dergestalt geändert, dass nach den Vorschriften des Bewertungsgesetzes die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung ... gegeben sind, so ist gemäß Abs. 3 der Bestimmung auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (Stichtag) ein besonderer Einheitswert zu ermitteln.

§ 201 BAO bestimmt:

Abs. 1) Ordnen die Abgabenvorschriften die Selbstberechnung einer Abgabe durch den Abgabepflichtigen an oder gestatten sie dies, so ... muss nach Maßgabe des Abs. 3 auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen eine erstmalige Festsetzung der Abgabe mit Abgabenbescheid erfolgen, ... wenn sich die bekanntgegebene Selbstberechnung als nicht richtig erweist.

Abs. 3) Die Festsetzung hat zu erfolgen, wenn der Antrag auf Festsetzung binnen einer Frist von einem Monat ab Bekanntgabe des selbst berechneten Betrages eingebracht ist. (lit. c)

Erwägungen

Unbestritten wurde durch die gegenständliche **Einbringung vom 23.9.2014** hinsichtlich des Baurechtes, welches sich im Gesellschaftsvermögen der KG befunden hat, ein GrESt-pflichtiger Tatbestand verwirklicht, weil Fälle der Universalsukzession gemäß § 142 UGB nach ständiger Judikatur des VwGH den Erwerbstatbestand gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 GrEStG 1987 erfüllen. Da somit mit Wirksamkeit vom 23.9.2014 das Vermögen der KG und damit auch das Eigentum an dem Baurecht kraft Gesetzes durch Anwachsung auf die Bf als verbleibende Gesellschafterin übergegangen ist, war hierfür GrESt zu entrichten.

Nach dem unmissverständlichen Wortlaut des Einbringungsvertrages (Pkt. 12.2) sollte die Einbringung mit den rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen des UmgrStG durchgeführt werden. Im UmgrStG aber wird ausdrücklich der zweifache Einheitswert als Bemessungsgrundlage für die GrESt bestimmt. Auch der VwGH bestätigt in seiner diesbezüglichen Rechtsprechung, dass sich die GrESt für alle Einbringungsvorgänge gemäß § 12 UmgrStG 1991, die einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs 1 oder § 1 Abs 2 GrEStG 1987 erfüllen, vom Zweifachen des Einheitswertes bemessen, da diese Norm als **lex specialis** zu den Bestimmungen des GrEStG 1987 anzusehen ist (VwGH 19.1.1994, 93/16/0147).

In Kenntnis dieser Rechtslage hat die Bf ausgehend von dem vom Lagefinanzamt zum 1.1.2015 für das Baurecht festgestellten Einheitswert von 294.900 € ihrer GrESt Selbstberechnung den zweifachen Einheitswert zugrunde gelegt.

Sehr ausführlich hat sich der VwGH mit dem Verhältnis des UmgrStG zu den Bemessungsgrundlagen des GrEStG auseinandergesetzt, VwGH vom 19.12.1996, 94/16/0109:

"Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens gehen übereinstimmend zu Recht davon aus, daß der gegenständliche Sacheinlagevertrag dem Art. III des UmgrStG zu unterstellen sei. § 22 leg. cit regelt die sonstigen Rechtsfolgen einer solchen Vereinbarung; gemäß Abs. 4 ist, wenn aufgrund einer Einbringung nach § 12 Erwerbsvorgänge nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklicht werden, die Grunderwerbsteuer vom zweifachen des Einheitswertes zu berechnen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat sich in seinem (auch von der belangten Behörde in der Gegenschrift zitierten) Erkenntnis vom 19. Jänner 1994, Zl. 93/16/0147, mit dem Verhältnis dieser Bestimmung zu den Bemessungsgrundlagen der Grunderwerbsteuer nach dem § 4 ff GrEStG befaßt und nach eingehender Begründung ausgeführt, daß aufgrund des Charakters des § 22 Abs. 4 UmgrStG als einer lex specialis bei allen Einbringungsvorgängen nach § 12 leg. cit, die einen Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 oder 2 GrEStG verwirklichten, kraft gesetzlicher Anordnung die Grunderwerbsteuer vom

Zweifachen des Einheitswertes zu berechnen ist. Insbesondere wurde betont, daß das Gesetz nicht zwischen Einbringungen mit oder ohne Gegenleistungen differenziere.

Aman hat sich in seinem Aufsatz "Grunderwerbsteuer bei Einlagen und Umgründungen ohne Gegenleistungen in- und außerhalb des UmgrStG", ÖStZ. 1994, 348 mit dem genannten Erkenntnis (und mit Fehlzitationen, denen offenbar auch die Beschwerdeführerin unterliegt), auseinandergesetzt und klargelegt, daß bei sämtlichen Umgründungen nach dem UmgrStG, welche einer gesonderten Grunderwerbsteuerbestimmung unterliegen, die Grunderwerbssteuer vom zweifachen Einheitswert des übergehenden Grundvermögens zu berechnen ist, und zwar unabhängig davon, ob eine Gegenleistung gewährt wird oder nicht.

Erwägungen, ob der Gesetzgeber durch die Festlegung des doppelten Einheitswertes als Bemessungsgrundlage eine Entlastung im Bereich der Grunderwerbsteuer herbeiführen wollte, können nicht dazu führen, daß contra legem doch wieder die Gegenleistung heranzuziehen sei, wozu kommt, daß gemäß Punkt III Abs. 2 des gegenständlichen Vertrages die Einbringung OHNE GEGENLEISTUNG erfolgte. Es wäre allein Sache des Gesetzgebers gewesen, positiv eine Wahlmöglichkeit zwischen Gegenleistung oder doppeltem Einheitswert anzuordnen. Da § 22 Abs. 4 UmgrStG in allen Einbringungsfällen nach dem UmgrStG gilt, findet diese Bestimmung auch im Falle der einbringungsbedingten Übertragung von Grundstücken bei einer Einbringung durch Anwachsung gemäß § 142 HGB Anwendung (Wundsam-Zöchling-Huber-Kuhn, Handkommentar zum Umgründungssteuergesetz², Randzahl 27 zu § 22). Es ist daher auch ohne Belang, wie bei einer liquidationslosen Übernahme nach § 142 HGB die Gegenleistung zu berechnen ist (nur zu diesem Thema siehe Czurda in der vom Beschwerdeführer angeführten Belegstelle, Randzahlen 306a bis 307a zu § 5 GrEStG)."

Daraus erhellt, dass die Argumentation der Bf, wonach das Zweifache des Einheitswertes im UmgrStG als Erleichterung für Umgründungsfälle gedacht gewesen sei, ihr nicht zum Erfolg verhelfen kann. Auch wenn in Einzelfällen entgegen der Intention des Gesetzgebers eine Erleichterung in Bezug auf die GrESt nicht eintritt, bedingt dies nicht zwangsläufig eine Verfassungswidrigkeit der Bestimmung. Die Regelung ist nämlich im gesamten Kontext zu verstehen und ist neben anderen Begünstigungen Ziel des UmgrStG vor allem die Buchwertfortführung zu gewähren. Wenn der Gesetzgeber im UmgrStG somit von der Systematik des GrEStG abweicht und hier nach wie vor als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung den Einheitswert wählt, so nutzt der Gesetzgeber nach Ansicht des BFG damit seinen vom VfGh zugestandenen Gestaltungsspielraum aus, da sachlich rechtfertigende Gründe (zB einfache Bemessung) für die abweichende Regelung vorliegen.

Soweit die Bf kritisiert, der Gesetzgeber hätte es im UmgrStG verabsäumt, eine im § 6 Abs. 1 lit. b GrEStG (alte Regelung vor dem 1.6.2014) bzw. ErbSt Recht verankerte Nachweismöglichkeit eines niedrigeren gemeinen Wertes vorzusehen, ist entgegenzuhalten: Die Divergenz zwischen den Regelungen im GrEStG bzw. ErbStG und dem UmgrStG hat auch schon zu Zeiten der bisherigen Rechtsprechung des VwGH

zu diesem Thema bestanden. Trotzdem hat der VwGH nie Bedenken gegen die im UmgrStG bestehende zwingende Bemessung vom zweifachen Einheitswert gehegt. Vielmehr verweist das Höchstgericht in seiner Rechtsprechung bis zuletzt - VwGH vom 8.9.2010, 2009/16/0017 - explizit auf den Vorrang der lex specialis, und zwar noch zu einem Zeitpunkt, als das Gericht die Einheitswerte als Bemessungsgrundlage bereits grundsätzlich als verfassungsrechtlich bedenklich erkannt hat.

Es kann somit dahingestellt bleiben, ob der von der Gem bezahlte Kaufpreis, wie von der Bf angenommen, dem gemeinen Wert des Baurechtes entspricht oder vielmehr lediglich eine Ablöse für die errichteten Bauwerke (Tennishalle und Tennisfreiplätze) darstellt (zu diesem Thema siehe RV/3101117/2016) bzw. wie die Gegenleistung im Falle einer Gesamtrechtsnachfolge zu berechnen wäre.

Nicht zuletzt ist die Ansicht der Bf unrichtig, es wäre zum maßgeblichen Stichtag kein Einheitswert festgestellt gewesen. Vielmehr ist für die GrESt Bemessung gem. § 6 Abs. 1 lit. a Satz 2 GrEStG 1987 grundsätzlich der Einheitswert maßgebend, der auf den dem Erwerbsvorgang unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt festgestellt ist, das wäre im gegenständlichen Fall der Einheitswert zum 1.1.1993 gewesen. Haben sich jedoch die Verhältnisse zwischen dem unmittelbar vorausgegangenen Feststellungszeitpunkt (1.1.1993) und dem Zeitpunkt des Erwerbsvorganges (23.9.2014) dergestalt geändert, dass die Voraussetzungen für eine Wertfortschreibung gegeben sind, so ist auf den Zeitpunkt des Erwerbsvorganges ein besonderer Einheitswert zu **ermitteln**. Aufgrund der Berechnung und Bekanntgabe des Lagefinanzamtes hat dieser besondere Einheitswert zum Stichtag 23.9.2014 bereits 294.900 € betragen, sodass die Bf ihrer Selbstbemessung richtigerweise diesen Wert zugrunde gelegt hat.

Die Bf hat rechtzeitig binnen eines Monats nach Bekanntgabe des selbst berechneten Abgabebetrages den gegenständlichen Antrag auf Festsetzung der GrESt gestellt. Da sich jedoch die Selbstberechnung der Bf vom Zweifachen (besonderen) Einheitswert in Höhe von 294.900 € als richtig erweist, hat das GVG den Antrag der Bf auf Festsetzung der GrESt zu Recht abgewiesen.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer 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.

Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall nicht zu. Die Entscheidung ist im Einklang mit der angesprochenen Judikatur des VwGH erfolgt, sodass keine Rechtsfrage

von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen wurde. In Anbetracht der überdies klaren Sachlage kommt dieser Entscheidung somit keine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung zu.

Linz, am 8. Februar 2018