

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache der Bf. X., über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 24. Juni 2014, Erf.Nr. x/x, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abgeändert wie folgt:

Die Grunderwerbsteuer gemäß § 7 Abs. 1 Z. 3 GrEStG wird festgesetzt mit € 1.988,64 (3,5 % von einer Gegenleistung in der Höhe von € 56.818,24).

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

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 4. November 2013 brachte Frau L.E. ihre 93/1554 Anteile an der Liegenschaft EZ 1 Grundbuch A., verbunden mit Wohnungseigentum an der Wohnung W 10, und die ihr zur Gänze gehörige Liegenschaft EZ 2 Grundbuch B. in die Bf., der Beschwerdeführerin, einer nach dem Recht der Republik Kroatien am 6. Juni 2013 gegründeten Gesellschaft mit beschränkter Haftung, ein. Für die Einbringung übernimmt Frau L.E. eine neue Stammeinlage an der Beschwerdeführerin in der Höhe von HRK 5.000,--. Zum Zwecke der Ausgabe der neuen Anteile wurde das Stammkapital der Beschwerdeführerin von HRK 20.000,-- um HRK 5.000,-- auf HRK 25.000,-- erhöht.

Die neuen Anteile wurden im Vertrag mit € 93.400,-- bewertet. Der Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaften beträgt laut vorgelegten Schätzungsgutachten insgesamt € 259.500,--. Weiter befindet sich im Akt folgende Bewertung des erworbenen Gesellschaftsanteiles:

Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaften	€	259.500,00
Aktiva der Gesellschaft (umgerechnet in €)	€	111.861,05
Wert der Gesellschaft	€	371.361,05
davon 20 % (Wert des erworbenen Gesellschaftsanteiles)	€	74.272,21

Vorgelegt wurde eine Bilanz der Beschwerdeführerin zum 31. Dezember 2013 (noch ohne die eingebrachten Liegenschaften). Laut dieser Bilanz beträgt die Bilanzsumme HRK 846.589,00 (umgerechnet in € 111.861,05). Bei den Passiven handelt es sich laut der sich im Akt befindlichen Berechnung um die Gesellschaftseinlage.

Für diese Einbringung wurde der Beschwerdeführerin vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Bescheid vom 24. Juni 2014 die Grunderwerbsteuer mit € 9.082,50 vorgeschrieben. Begründet wurde diese Vorschreibung wie folgt:

„Die Einbringung von Grundstücken in eine bestehende Kapitalgesellschaft als Sacheinlage, also gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, ist ein Erwerbsvorgang iSd § 1 Abs 1 Z 1 GrestG. Die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrestG der Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte. Die Bewertung richtet sich nach § 13 Abs. 1 bzw Abs. 2 Bewertungsgesetz (BewG). Die Einbringung von Sacheinlagen in neugegründete Gesellschaften ist ein Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter.“

Der Wert der Gesellschaftsrechte ist der Gemeine Wert der eingebrachten Liegenschaften in Höhe von € 259.500,--“

Gegen diesen Bescheid wurde von der Beschwerdeführerin eine Beschwerde eingebracht. Die Begründung in dieser Beschwerde lautet:

„Das Finanzamt hat in seiner Bescheidbegründung als Bemessungsgrundlage den Wert der Gesellschaftsrechte (Gegenleistung) angeführt, jedoch die Gesellschaftsrechte nicht bewertet, sondern als deren Wert wiederum den Wert der eingebrachten Liegenschaften in Höhe von € 259.500,-- angesetzt.“

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Lediglich, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, die die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen.

Im vorliegenden Fall ist die Gegenleistung (wie vom Finanzamt auch festgestellt) die eingeräumten Gesellschaftsrechte und Bemessungsgrundlage der Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte.

Gemäß § 13, Abs. 2 BewG ist für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung (soweit keine Kurswert existiert) der gemeine Wert maßgebend. Läßt sich der gemeine Wert aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten zu schätzen.

Da es sich bei den Gesellschaftsrechten um Anteile einer Gesellschaft mit beschränkten Haftung handelt, die noch nicht lange besteht, für die es keinen Kurswert gibt und auch nicht der Wert aus Verkäufen ableitbar ist, ergibt sich zwingend, dass der Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens zu schätzen ist.

Hiezu wurden die Bilanzen der Gesellschaft vorgelegt.

Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist das Vermögen der Gesellschaft vor Einbringung zusammenzurechnen mit dem Wert des eingebrachten Grundvermögens und davon die gewährte Beteiligung (= Gegenleistung) in Höhe von 20 Prozent zu errechnen.

Bei einem Umrechnungskurs von 7,56822 ergibt sich ein Wert der Aktiva der Gesellschaft (846.589,-- Kunar) von € 111.861,05. Dazu kommt der Wert der eingebrachten Liegenschaften von € 259.500,--. Von der Summe dann zwanzig Prozent ergibt eine Bemessungsgrundlage von € 74.272,21 für die Steuer.

Ich beantrage daher die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit der Bemessungsgrundlage von € 74.272,21.“

Diese Beschwerde wurde vom Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel mit Beschwerdevorentscheidung vom 8. August 2014 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung wurde dazu ausgeführt:

„Laut Notariatsakt bringt Frau LE. Liegenschaften in die vertragsgegenständliche Gesellschaft gegen Gewährung von neuen Gesellschaftsanteilen ein.

Gem. § 4 Abs. 1 GrEStG ist Bemessungsgrundlage die Gegenleistung, also der Wert der für die Liegenschaften hinzugebenden Gesellschaftsanteile.

Gem. § 13 Abs.2 BewG ist für Aktien, für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung und für Genussscheine, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert aus Verkaufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen. Da im vorliegenden Fall weder im Inland ein Kurswert besteht noch der gemeine Wert aus Verkaufen ableitbar ist, ist dieser zu schätzen. Als anerkanntes Verfahren gilt das Wiener Verfahren 1996, das für die Schätzung des gemeinen Wertes der Gesellschaftsanteile das Mittel von Vermögens- und Ertragswert vorsieht. Dass beim gemeinen Wert beide Komponenten, Vermögenswert und Ertragswert, in die Schätzung einfließen müssen, wird vom Beschwerdeführer auch in seiner Beschwerde ausgeführt. Da die Gesellschaft jedoch noch nicht lange besteht, wird vom Beschwerdeführer nur der Vermögenswert für den gemeinen Wert herangezogen.

Der Beschwerdeführer übersieht jedoch, dass im vorliegenden Fall ein Leistungsaustausch stattfindet, Wert der Liegenschaften gegen Wert der Gesellschaftsanteile. Daher ist der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile mit dem Wert der Liegenschaftsanteile, für die im Übrige ein Schätzgutachten vorgelegt wurde, gleichzusetzen. Damit wurde bei der Schätzung nicht nur der Vermögenswert berücksichtigt.“

Der gegen diese Erledigung eingebrachte Vorlageantrag enthält folgende Begründung (ohne Hervorhebungen):

„Werden die Grundstücke als Sacheinlage in eine bereits bestehende Gesellschaft eingebracht, so ist die Grunderwerbsteuer aus dem Wert der gewährten Gesellschaftsrechte zu berechnen, wobei die neu gewährten Gesellschaftsrechte die

Gegenleistung für die Einbringung des Grundstücks bilden. Auch bei Einbringung von Grundstücken in eine neu gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen ist die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung zu berechnen ist. Im Erkenntnis vom 17. 2. 1994 (93/16/0115) hat der VwGH diese Ansicht aufrecht erhalten und betont, dass Gesellschaftsrechte auch bei Neugründung nach den Bestimmungen des BewG zu bewerten und, da eine Schätzung zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlage dient, allenfalls zu schätzen sind. Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer ist daher regelmäßig der Wert der Gegenleistung, dh der gewährten Gesellschaftsrechte.

Die vom Finanzamt herangezogene Berechnung aus dem Wert des Grundstückes ist nur in den im Gesetz erschöpfend aufgezählten Fällen vorgesehen, jedoch nicht im vorliegenden Fall. Dass der gemeine Wert der Gesellschaftsanteile mit dem Wert der Liegenschaftsanteile gleichzusetzen ist, entbehrt jeglicher gesetzlichen Grundlage.

Da es sich bei den betreffenden Gesellschaftsrechten um Anteile einer Gesellschaft handelt, die noch nicht lange besteht, für die es keinen Kurswert gibt und auch nicht der Wert aus Verkäufen ableitbar ist, ergibt sich zwingend, dass der Wert unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens zu schätzen ist. Nach Ansicht des Beschwerdeführers ist das Vermögen der Gesellschaft vor Einbringung mit dem Wert des eingebrachten Grundvermögens zusammenzurechnen und davon die gewährte Beteiligung an der Gesellschaft (=Gegenleistung) in Höhe von 20 Prozent zu errechnen.

Bei einem Umrechnungskurs von 7,56822 ergibt sich ein Wert der Aktiva der Gesellschaft (846.589,-- kroatische Kuna) von € 111.861,05. Dazu kommt der Wert der eingebrachten Liegenschaften von € 259.500,--. Von der Summe dann zwanzig Prozent ergibt eine Bemessungsgrundlage von € 74.272,21 für die Steuer.

Ich beantrage daher erneut die Festsetzung der Grunderwerbsteuer mit der Bemessungsgrundlage von 74.272,21 und Rückerstattung des einbezahnten Überbetrags in Höhe von € 6.482,97.“

Erwägungen

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG in der zum Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld geltenden Fassung ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach Abs. 2 Z. 1 leg. cit. ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist.

Der im § 5 GrEStG erläuterte Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt . 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. Diese

Aufzählung rechtfertigt somit nicht den Schluss, dass in nicht angeführten Fällen keine Gegenleistung vorhanden ist (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 4 und die dort zitierte Judikatur).

Die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personenhandelsgesellschaft ist als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt ist, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten wird. Somit ist bei der Einbringung von Grundstücken in eine GesmbH eine Gegenleistung vorhanden (VwGH 17.2.1994, 92/16/0115).

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 (VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200).

Laut Einbringungsvertrag erfolgte die Einbringung der Liegenschaften in die Beschwerdeführerin gegen Gewährung von neuen Anteilen an der Beschwerdeführerin an die Person, welche die Liegenschaften eingebracht hat. Werden in eine Gesellschaft Grundstücke gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten eingebracht, so erfüllt der Einbringungsvertrag den Tatbestand des § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG. Die Grunderwerbsteuer ist dabei gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG aus dem Wert der eingeräumten Gesellschaftsrechte zu berechnen. Nach § 13 Abs. 2 BewG ist für Anteile an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben, der gemeine Wert (§ 10 BewG) maßgebend. Lässt sich der gemeine Wert, so wie im gegenständlichen Fall, aus Verkäufen nicht ableiten, so ist er unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten der Gesellschaft zu schätzen.

Eine Schätzung dient zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage. Gesellschaftsrechte sind auch bei Neugründungen zu bewerten, wobei die Bewertung stets nach den Bestimmungen des Bewertungsgesetzes zu erfolgen hat. Das so genannte „Wiener Verfahren 1996“ stellt eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes im Sinne des § 13 Abs. 2 zweiter Satz BewG unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten dar. Nach dem Wiener Verfahren 1996 wird der gemeine Wert der Anteile an einem neu gegründeten Unternehmen in der Regel mit 85 % des Vermögenswertes angenommen werden können. Dass ein geringerer Wert vorliegen könnte, wird von keiner der Parteien behauptet.

Der Wert der Gesellschaftsanteile, von dem die Grunderwerbsteuer als Gegenleistung für die Einbringung der Liegenschaften zu berechnen ist, wird nach dem Wiener Verfahren 1996 wie folgt ermittelt:

Verkehrswert der eingebrachten Liegenschaften	€	259.500,00
---	---	------------

+ Aktiva der Gesellschaft (umgerechnet in €)	€	111.861,05
Handelsrechtliches Eigenkapital	€	371.361,05
- Kürzung 10 %	€	37.136,10
Vermögensbetrag	€	334.224,95
davon 85 % = Wert des Unternehmens	€	284.091,21
davon 20 % (= Wert der erworbenen Gesellschaftsanteile)	€	56.818,24

Von diesem Betrag ist als Gegenleistung für die Einbringung der Liegenschaften die Grunderwerbsteuer zu berechnen. Die Grunderwerbsteuer beträgt im gegenständlichen Fall daher 3,5 % von € 56.818,24 = € 1.988,64.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Nach Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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. Das Bundesfinanzgericht folgte in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 17.2.1994, 92/16/0115 und VwGH 24.2.2005, 2004/16/0200) und war daher die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 9. August 2016