



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 3

GZ. RV/28-F/2002

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Grunderwerbsteuer entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Grunderwerbsteuer wird mit € 30.766,50 festgesetzt.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Mit Einbringungsvertrag vom 15. Mai 1997 brachte die GAG ua die Liegenschaft EZ 5860 KG D in die MLVAG ein. Im Vertrag wurde festgehalten, dass die GAG hiefür von der MLVAG keine Gegenleistung erhält.

Grundlage für die Einbringung war ein Gesellschafterbeschluss vom 12. Mai 1997, mit dem die GAG und die EAVAG als Gesellschafter der MLVGmbH, die ihrerseits Alleingesellschafterin der

MLVAG ist, beschlossen haben, an die MLVGmbH dadurch einen nicht rückzahlbaren Gesellschafterzuschuss zu leisten, in dem sie an die MLVAG eine über Kapitalrücklage zu verrechnende Sacheinlage durch Einbringung von Liegenschaften ohne Erhöhung des Grundkapitals der MLVAG leisten.

Festgehalten wurde, dass der Einbringungswert aller Liegenschaften S 535.000.000,-- beträgt (wovon ein Wert von S 25.275.000,-- auf die EZ 5860 KG D entfällt) und dass mit den Einbringungen die Gesellschafter den Wert der MLV AG jedenfalls um die Einbringungswerte der Liegenschaften erhöhen. Vereinbart wurde weiters, dass dem durch Wertzuschreibung zum Beteiligungsansatz "MLVAG" bei der MLVGmbH unter Bildung einer Kapitalrücklage in selber Höhe zu entsprechen ist.

Mit Bescheid vom 2.7.1997 schrieb das Finanzamt Feldkirch der MLVAG Grunderwerbsteuer in Höhe von S 884.625,--, das sind 3,5% von S 25.275.000,-- vor. In der dagegen fristgerecht eingebrochenen Berufung wurde im Wesentlichen eingewandt, dass für die Einbringung der Liegenschaft keine Gegenleistung erbracht worden sei, sodass die Grunderwerbsteuer vom Einheitswert in Höhe von S 7.859.000,-- festzusetzen sei. Betont wurde noch, dass der Einbringungswert von den Gesellschaftern autonom festgesetzt worden sei und nicht mit dem Verkehrswert der betreffenden Liegenschaften gleichzusetzen sei.

Auf Vorhalt der Finanzlandesdirektion gab der steuerliche Vertreter der Berufungsführerin mit Schreiben vom 23. März 2000 die Höhe des gemeinen Wertes der Aktien vor der Einbringung der Liegenschaft mit S 1.000.000,-- und nach der Einbringung mit S 257.035.732,-- bekannt, so dass die Differenz S 256.035.732,-- betrage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer grundsätzlich vom Wert der Gegenleistung zu errechnen. Die Berechnung vom Wert der Gegenleistung wird somit zum Besteuerungsgrundsatz erhoben (vgl. dazu unter anderem das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. November 1993, ZIen 92/16/019 - 0185 mwN).

Das Grunderwerbsteuergesetz bestimmt nicht, was unter der Gegenleistung begrifflich zu verstehen ist. Es entspricht ständiger Rechtsprechung, dass diese Begriffsbestimmung zwar vom bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung ausgeht, sich aber darin nicht erschöpft. Das Grunderwerbsteuerrecht kennt vielmehr einen eigenständigen grunderwerbsteuerlichen Gegenleistungsbegriff (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 15. April 1993, ZI. 93/16/0056).

Eine Gegenleistung in diesem Sinn kann auch bei Grundstücksübertragungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegeben sein.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapitalgesellschaft, die gegründet wird oder bereits besteht, 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.

Im vorliegenden Fall wurden den Einbringenden für die durch die Grundstücksübertragung bewirkte Vermögensvermehrung der Gesellschaft allerdings keine neuen Gesellschaftsrechte gewährt.

Nach Ansicht des UFS liegt jedoch auch in diesem Fall eine Gegenleistung vor. Zum Einwand der Berufungsführerin, dass einerseits aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Jänner 1994, Zl. 93/16/0147 eindeutig erkennbar sei, dass der Gerichtshof zwischen Einbringungsvorgängen mit und ohne Gegenleistung differenziere und auch das Umgründungssteuergesetz im § 19 Abs. 2 UmgrStG vorsehe, dass eine Einbringung auch ohne Gegenleistung vorgenommen werden könne, ist zu bemerken, dass im gegenständlichen Fall kein Umgründungsvorgang vorliegt.

Es handelt sich hier um die Einbringung von Liegenschaften als Art "Großmutterzuschuss" in eine kurz vor der Einbringung neu gegründete Gesellschaft. Es wurde durch die Einbringung der Liegenschaften der Wert des Gesellschaftsvermögen erhöht und somit auch der Wert der Gesellschaftsrechte. Durch das Erkenntnis vom 20. Juni 1990, Zl. 89/16/0101 ist klargestellt, dass bei Einbringung von Liegenschaften in eine neu gegründete Aktiengesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen, die Grunderwerbsteuer nach dem Wert der Gegenleistung (= Wert der Gesellschaftsrechte) zu berechnen ist. Nach Ansicht des UFS ist dieser Fall durchaus mit dem gegenständlichen vergleichbar. Auch wenn hier die Gesellschafter keine "neuen" Gesellschaftsrechte erwerben, so kommen ihnen dennoch im Wert erhöhte Gesellschaftsrechte zu. In beiden Fällen wird die Liegenschaft aus gesellschaftsrechtlichen Erwägungen eingebracht und erwirbt der Gesellschafter im Austausch dafür neue bzw. im Wert erhöhte Gesellschaftsrechte. Vergleichbar sind die beiden Fälle insofern, als sich beide Male das Vermögen des Gesellschafters um den Wert bzw. die Wertdifferenz der Gesellschaftsrechte erhöht.

Im gegenständlichen Fall erfolgte nur wenige Tage nach der Eintragung der MLVAG im Firmenbuch und dem Erwerb der Anteile der "Mutter" MLVGmbH durch die GAG und die EAVAG die Beschlussfassung der nunmehrigen "Großmütter" GAG und EAVAG über die Einbringung der Liegenschaften. Ausdrücklich festgehalten wurde, dass die Wertrelation der von jeder der beiden "Großmütter" eingebrachten Liegenschaften zueinander ihren Beteiligungsquoten an der MLVGmbH entsprechen. Im bereits oben zitierten Erkenntnis vom 27. Februar 1997, 95/16/0116, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass es für die Beurteilung der Gegenleistung auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt ankommt, der nach

wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu ermitteln ist. Da die Liegenschaften von den Großmüttern entsprechend ihren Beteiligungsquoten eingebracht wurden, haben sich auch die Gesellschaftsrechte der mittelbaren Gesellschafter entsprechend ihren Beteiligungsquoten im Wert erhöht und stellt bei Anwendung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise diese Werterhöhung die Gegenleistung für die Einbringung der Liegenschaften dar.

Dieses Ergebnis steht auch im Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auf dem Gebiet der Einkommensteuer (vgl. das Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 94/15/0036), wonach auch eine verdeckte Einlage, die mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte zu einer Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte führt, insgesamt einen Leistungsaustausch darstellt. Nach diesem Erkenntnis sind verdeckte Einlagen alle nicht ohne weiters als Einlagen erkennbaren Zuwendungen (Vorteileinräumungen) einer an der Körperschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligten Person, die von einer dritten, der Körperschaft fremd gegenüberstehende Person nicht gewährt werden würden. Eine solche verdeckte Einlage liegt im gegenständlichen Fall zweifelsfrei vor, da die Übertragung der Liegenschaften aus der mittelbaren Gesellschafterstellung heraus erfolgte.

Zum Hinweis der Berufungsführerin, dass auf dem Gebiet der Umsatzsteuer, Gesellschafterzuschüsse, die als gesellschaftsrechtliche Einlagen zu beurteilen sind, als nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches gewährt und deshalb nicht steuerbar betrachtet werden (BMF 8.1.1993, SWK 1993 A 199) ist nochmals festzuhalten, dass der Begriff der Gegenleistung im Grunderwerbsteuergesetz ein eigenständiger Begriff ist.

Es ist der Berufungsführerin beizupflichten, dass die Werterhöhung der Anteile nach den Grundsätzen des § 13 Abs. 2 BewG zu ermitteln ist. Der UFS folgt hinsichtlich der Bewertung der von der Bw. bekannt gegebenen Werte und geht davon aus, dass der Wert der Aktien durch die Einbringung um den Betrag von S 256.035.732,-- erhöht wurde.

Da von allen eingebrochenen Liegenschaften nur die Liegenschaft EZ 5860 KG D im Zuständigkeitsbereich des Finanzamtes Feldkirch liegt, ist durch eine Verhältnisrechnung zu ermitteln, wie viel von der Gesamtgegenleistung von S 256.035.732,-- auf diese Liegenschaft entfällt. Dafür wurde davon ausgegangen, dass sich die anteilige Gegenleistung (x) zur Gesamtgegenleistung von S 256.035.732,-- so verhält, wie der Einbringungswert aller Liegenschaften von S 535.000.000,-- zum Wert der EZ 5860 KG D von S 25.275.000,--. Durch Auflösung der Proportion

S 535.000.000,-- : S 25.275.000,-- = S 256.035.732,-- : x wurde sodann die anteilige Gegenleistung x für die Einbringung der Liegenschaft EZ 1310 KG Landstraße mit S 12.035.893,69,-- ermittelt.

Es war daher der Berufung teilweise Folge zu geben und der angefochtene Bescheid insofern abzuändern, als die Grunderwerbsteuer mit 3,5 % von S 12.035.893,69 (=€ 879.042,88) = € 30.766,50 festzusetzen war. Im Übrigen war die Berufung aus den oben genannten Gründen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 25. März 2003