



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Prodinger & Partner Wirtschaftstreuhandges.m.b.H., 5700 Zell am See, Auerspergstraße 8, vom 10. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 5. Jänner 2007 betreffend Grunderwerbsteuer und Gesellschaftsteuer entschieden:

1.) Der Berufung betreffend Grunderwerbsteuer wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid gemäß § 201 BAO wird aufgehoben.

2.) Die Berufung betreffend Gesellschaftsteuer wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Abgabenberechnung sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Frau E ist mit einer zur Hälfte geleisteten Stammeinlage im Nominale von € 13.608,00 Gesellschafterin der G-GmbH (die Berufungserberin). Sie war grundbürgerliche Hälfteeigentümerin der Liegenschaften EZ 266, EZ 267 und EZ 421, jeweils Grundbuch XY.

Mit notariellem Sacheinlagevertrag vom 28. August 2006 übertrug die Gesellschafterin ihre Liegenschaftsanteile an die G-GmbH „*ohne Gewährung von Gegenleistungen*“.

Mit Einbringungsvertrag vom selben Tag brachte der Ehegatte, Herr A, das Einzelunternehmen „A , Gasthof S“ sowie die in seinem Eigentum befindlichen Hälftenanteile an den Liegenschaften EZ 266, EZ 267 und EZ 421 sowie die Liegenschaft EZ 347 zur Gänze, je Grundbuch XY, „jeweils samt allem rechtlichen und faktischen Zugehör, insbesondere auch samt den ob diesen Liegenschaften beziehungsweise Liegenschaftsanteilen befindlichen Baulichkeiten, soweit diese im Eigentum der einbringenden Partei stehen, unter Inanspruchnahme“ des Artikels III des UmgrStG in die Berufungswerberin (kurz: Bw) ein (vgl. Seite 5 des Sacheinlagevertrages). Die Verbindlichkeiten der einbringenden Partei, einschließlich der auf den Liegenschaften sichergestellten Pfandrechte, wurden von der aufnehmenden Körperschaft übernommen. Als Gegenleistung erhielt Herr A zusätzliche Gesellschaftsanteile durch Kapitalerhöhung.

Der vertragserichtende Notar berechnete die Grunderwerbsteuer für den Sacheinlagevertrag selbst. Der Parteienvertreter vertrat die Auffassung, dass die Gegenleistung nicht vorhanden sei und errechnete mit 3,5% vom Wert der Grundstücke (Dreifacher Einheitswertanteil) in Höhe von € 156.210,27 eine Grunderwerbsteuer von € 5.467,36.

Das Finanzamt führte eine Überprüfung der selbstberechneten Abgaben durch. Im Zuge dieses Verfahrens wurde neben dem Sacheinlagevertrag auch Bewertungsgutachten, jeweils vom 10. September 2005, betreffend die Liegenschaften EZ 266 und EZ 421 („Gasthof S“) sowie EZ 267 („Wohnhaus mit 411 m² Grund und Boden“), je Grundbuch XY, vorgelegt.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die Grunderwerbsteuer vom Verkehrswert der eingebrochenen halben Liegenschaften in Höhe von € 487.900,00 zu bemessen sei und setzte die Abgabe gemäß § 201 BAO mit € 17.076,50 fest. Unter Berücksichtigung des selbstberechneten Betrages in Höhe von € 5.467,36 ergab sich eine Nachforderung von € 11.609,14.

Gleichzeitig erging an die Bw ein Gesellschaftssteuerbescheid, wobei die Gesellschaftssteuer gemäß § 8 KVG 1% vom Wert der Gegenleistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 1 lit. a KVG in Verbindung mit § 2 Z.1 KVG in Höhe von € 487.900,00 berechnet wurde. Begründet wurde der Bescheid damit, dass Bemessungsgrundlage der Verkehrswert der halben eingebrochenen Liegenschaften sei.

Gegen beide Bescheide wurde fristgerecht Berufung erhoben und diese wie folgt begründet:

Die Sacheinlage von Frau E sei ohne Gegenleistung durchgeführt worden, dies gehe aus dem Sacheinlagevertrag hervor. Aufgrund des VwGH Urteils vom 24.02.2005, 2004/16/0200, sei in diesem Fall die Grunderwerbssteuer mangels Gegenleistung vom dreifachen Einheitswert zu bemessen, welche bereits entrichtet wurde. Die beiliegende Auskunft des Finanzamtes

Freistadt Rohrbach Urfahr könne dies bestätigen. Nach dem Sachwertverfahren errechne sich ein anteiliger Verkehrswert in Höhe von € 201.408 (nur Bodenwert) / 2 = 100.704 für die EZ 266 sowie 421 und für die EZ 267 € 93.473 / 2 = 46.736,50, dies wären also insgesamt € 147.440,50. Hinsichtlich der EZ 266 und 421 sei zu beachten, dass rein der Grundanteil Frau E und Herrn A gehöre und das Gebäude als Superädifikat bei Herrn A bilanziert und er somit wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sei. Für die Gesellschaftsteuer lasse sich somit eine Bemessungsgrundlage von € 147.440,50 errechnen, was eine Steuer von € 1.474,41 ausmache. Aus diesem Grund wäre der Grunderwerbssteuerbescheid zur Gänze aufzuheben und der Gesellschaftssteuerbescheid auf € 1.474,41 abzuändern.

Am 23. Jänner 2007 erfolgte eine telefonische Rücksprache bzw. Erörterung der Rechtslage mit dem steuerlichen Vertreter, worüber ein Aktenvermerk verfasst wurde. In diesem ist festgehalten, dass es weder eine schriftliche, noch eine mündlichen Vereinbarung über ein Superädifikat zwischen Grundeigentümer und „Gebäudeeigentümer laut Bilanz“ gibt. Es besteht auch kein eigener Einheitswert für das Gebäude. Die eingebrachten Liegenschaften wurden mit einem Schätzwert von insgesamt € 975.800,00 in die Bilanz aufgenommen, wobei das Gebäude im Zuge der Einbringung des Einzelunternehmens von A zu steuerlichen Werten eingebracht und in weiterer Folge auf den Schätzwert aufgewertet wurde. Sowohl die Einlage des Einzelunternehmens, als auch die Sacheinlage von Frau E werden einer (ungebundenen) Kapitalrücklage zugeführt. Es steht außer Zweifel, dass der Verkehrswert mit dem Schätzwert laut Gutachten gleich zu setzen ist. Nach Ansicht des Finanzamtes sei die in der Berufung zitierte Rechtssprechung unzutreffend, da es sich dabei um einen mittelbaren Gesellschafter gehandelt habe und daher eine Gegenleistung der Gesellschaft nicht erbracht worden sei. Im Gegensatz zur unmittelbaren Beteiligung, die im gegenständlichen Fall gegeben ist, erhöhte sich der Wert der Gesellschaftsrechte, womit auch verbunden ist, dass die ungebundenen Kapitalrücklage durch Einlagenrückzahlung, soweit sie sich auf die Sacheinlage bezieht, vom Gesellschafter gefordert werden kann. Damit sei auch gegeben, dass durch die Sacheinlage erhöhte Rechte der Gesellschafterin entstehen, zu deren Bedeckung im Falle einer Ausschüttung die Gesellschaft zwar nicht im prozentuellen Anteil, aber im wertmäßigen Anteil verpflichtet ist. Somit sei klar eine Gegenleistung der Gesellschaft ermittelbar, die sich durch den Wert der Sacheinlage ergibt. Unbedeutend sei die Frage, ob neue Gesellschaftsrechte gegeben werden, da die Gegenleistung in Form erhöhter Ansprüche der Gesellschafterin auf ihre bisherigen Gesellschaftsanteile bestehe. Die vom Fachbereich des Finanzamtes Linz gegebene Rechtsauskunft (Beilage von der Berufung) für den gegenständlichen Sachverhalt sei unzutreffend, da es sich beim dort geschilderten Fall um ein Tauschgeschäft gehandelt habe, das nach Ansicht des Finanzamtes Salzburg-Land jedenfalls eine Grunderwerbssteuer vom Verkehrswert der Tauschgegenstände nach sich zieht.

Das Finanzamt legte die Berufung sowie den Verwaltungsakt an die Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor (Vorlagebericht vom 5. Februar 2007).

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Unabhängige Finanzsenat hat die beiden Rechtssachen (Grunderwerbsteuer und Gesellschaftsteuer) im Hinblick auf den persönlichen und sachlichen Zusammenhang zu einer gemeinsamen Entscheidung verbunden.

1.) Grunderwerbsteuer:

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Soweit eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist, ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen (§ 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG).

Gemäß § 6 Abs. 1 lit. b) GrEStG ist der Dreifache des Einheitswertes als Wert des Grundstückes anzusetzen.

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 erfährt, 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 (vgl. VwGH vom 24.02.2005, 2004/16/0200; Unabhängiger Finanzsenat vom 06.05.2005, RV/0587-L/03, sowie vom 01.02.2006, RV/0839-L/05).

Die vom Parteienvertreter für den Erwerbsvorgang selbstberechnete Grunderwerbsteuer in Höhe von € 5.467,36 entspricht sohin der Rechtslage, weshalb der Bescheid gemäß § 201 BAO zu Unrecht ergangen ist.

In diesem Punkt war daher dem Berufungsbegehren stattzugeben.

2. Gesellschaftsteuer

Nach § 2 Z. 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG) in der Fassung des Art. III Z. 1 des Bundesgesetzes BGBI. Nr. 629/1994 unterliegen folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistung geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen:

- a) Zuschüsse,
- b) Verzicht auf Forderungen,
- c) Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung,
- d) Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung.

Leistungen sind dann freiwillig, wenn sie weder auf einer im Gesellschaftsvertrag noch auf einer im Gesetz begründeten Verpflichtung, sondern auf einem anderen Rechtgrund beruhen. Als freiwillig sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. z.B. VwGH vom 16.12.1993, 92/16/0065, mwN).

§ 2 Z. 4 KVG setzt weiters voraus, dass die Gesellschafterleistung objektiv geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. z.B. VwGH vom 25.03.1993, 92/16/0146).

Nach dem Inhalt des Sacheinlagevertrages überträgt die Gesellschafterin ihre Liegenschaftsanteile „*ohne Gewährung von Gegenleistungen*“. Die Überlassung der Gegenstände erfolgt freiwillig iSd oben zitierten Rechtsprechung und ist zweifelsfrei objektiv geeignet den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Die Gesellschaftsteuerpflicht ergibt sich somit nach § 2 Z. 4 lit. c) KVG.

Auch im vorliegenden Berufungsfall liegen diese Voraussetzungen vor, sodass die Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Z. 4 lit. c) KVG entstanden ist. Dadurch, dass die Finanzbehörde erster Instanz unzutreffend den Tatbestand des § 2 Z. 1 KVG anstelle des § 2 Z. 4 lit. c) KVG herangezogen hat, ändert sich an der Steuerpflicht im Ergebnis nichts.

Anders als im Falle des § 2 Z. 1 KVG berechnet sich die Steuer bei Leistungen (§ 2 Z. 2 bis 4) vom Wert der Leistung (vgl. § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG).

§ 1 Abs. 1 BewG lautet wie folgt:

„Die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17) gelten, soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.“

Der Wert der Sacheinlagen ist daher nach den Vorschriften des 1. Teiles des Bewertungsgesetzes zu ermitteln. Die gemeinen Werte der eingebrachten Grundstücksanteile sind im gegenständlichen Verfahren unstrittig.

Die Bw bringt im Wesentlichen vor, dass E und A hinsichtlich der Liegenschaften EZ 266 und EZ 421 rein der Grundanteil gehöre und das Gebäude als Superädifikat bei Herrn A bilanziert wird und er somit wirtschaftlicher Eigentümer des Gebäudes sei. Die Gesellschaftsteuer sei daher nur vom gemeinen Wert des Grundanteiles zu bemessen.

Dieses Vorbringen, es bestehe ein Superädifikat auf den betreffenden Liegenschaften, findet aber im Akt keine Deckung. Es gibt diesbezüglich weder eine schriftliche noch eine mündliche Vereinbarung zwischen den Grundeigentümern und dem „Berechtigten“. Eine derartige Vereinbarung – auf welche die von der Rechtsprechung und Lehre entwickelten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen anzuwenden sind – ist bislang nach außen hin nicht in Erscheinung getreten. So besteht auch kein eigener Einheitswert für das Gebäude (Superädifikat). Die Berufungsbehörde nimmt daher im Rahmen der Beweiswürdigung als erwiesen an, dass die Gesellschafterin mit dem gegenständlichen Sacheinlagevertrag die in ihrem (anteiligen) zivilrechtlichen Eigentum stehenden Liegenschaften samt den Gebäuden in die Bw eingebracht hat.

Gemäß § 8 KVG beträgt die Steuer 1% der Bemessungsgrundlage.

Die Gesellschaftsteuer ist daher mit 1 % vom Wert der Leistung gemäß § 7 Abs. 1 Z. 2 KVG in Höhe von € 487.900,00, das sind € 4.879,00, festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 19. September 2008