

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache GmbH, Adr, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des FA GVG vom 19.04.2013, ErfNr, betreffend Grunderwerbsteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt

Gesellschafter der LVGmbH, seit 6. Oktober 2012 HGmbH, = Gesellschaft, waren G1 und G2. Mit Umlaufbeschluss vom 30. April 2010 haben diese Gesellschafter beschlossen, vom Gewinn des Geschäftsjahres 2009 einen Betrag von 430.000 € auszuschütten und den Rest in Höhe von 1.742.038 € auf neue Rechnung vorzutragen.

Im Oktober 2010 hat bei der Gesellschaft ein Gesellschafterwechsel dergestalt stattgefunden, dass anstelle von G1 nunmehr die GmbH, = GmbH, beteiligt war. Gesellschafter der GmbH waren wiederum G1 und G2.

Mit **Umlaufbeschluss vom 15. Jänner 2011** haben die Gesellschafter der Gesellschaft (die GmbH vertreten durch deren Geschäftsführer G1) eine weitere Gewinnausschüttung vom Bilanzgewinn lt. Jahresabschluss 2009 in Höhe von 1.735.657 € beschlossen. *"In diesem Betrag ist eine Sachausschüttung der Wohnung Str (Anteil 64/6.240) mit einem Wert von 560.000 € enthalten".*

Die auf die GmbH entfallende Gewinnausschüttung ist demnach (teilweise) in Form einer Sachausschüttung durch Übertragung der genannten Wohnung erfolgt. Zum Zweck der grundbürgerlichen Durchführung der Sachausschüttung hat der öff. Notar N

am 25. Jänner 2011 die nachfolgende **Aufsandungsurkunde**, errichtet zwischen der Gesellschaft und der GmbH, verfasst:

Die Gesellschaft überträgt hiermit in Entsprechung der vorgenannten Sachausschüttung an die GmbH 64/6260 Anteile an der Liegenschaft EZ, verbunden mit Wohnungseigentum an W 13, =Wohnung.

Die Grunderwerbsteuer (GrESt) für diesen Erwerbsvorgang wurde mit 3,5 % vom dreifachen Einheitswert (der einfache Einheitswert der Wohnung hat 13.656,74 € betragen) in Höhe von 1.433,96 € selbst berechnet.

In weiterer Folge wurde bei der GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom 27. März 2014 bezüglich der gegenständlichen Wohnung eine weitere Sachausschüttung an den Gesellschafter G1 beschlossen, deren grundbürgerliche Durchführung mit Aufsandungsurkunde vom 24. April 2014 erfolgt ist. Die GrESt hiefür wurde wiederum in Höhe von 1.433,96 € selbst berechnet.

### **Verfahrensablauf**

Im Zuge einer Prüfung (ABNr) hat das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel (GVG) festgestellt, dass anlässlich der Gewinnausschüttung des Jahres 2011 der Gesellschaft die Wohnung in Erfüllung einer Geldforderung in Höhe von 560.000 € übertragen wurde und daher die GrESt vom Betrag der Forderung zu berechnen gewesen wäre. Mit Bescheid vom 19. April 2013 hat daraufhin das GVG die GrESt von der Gegenleistung gemäß § 201 BAO in Höhe von 19.600 € festgesetzt.

Dagegen hat die GmbH am 24. Mai 2013 Berufung eingelegt, weil Ausschüttungen gesellschaftsrechtlich bedingt seien und daher keine Gegenleistung darstellen.

Nach dem Ergehen einer abweislichen Berufungsvorentscheidung hat die GmbH rechtzeitig am 20. August 2013 den Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Es handle sich nämlich keinesfalls um eine Leistung an Erfüllung statt, sondern um eine gesellschaftsrechtliche Ausschüttung, die nicht aus einem Schuldverhältnis resultiere. Aus diesem Grund liege kein Leistungsaustausch und keine Gegenleistung vor. Für den gegenständlichen Fall sei vielmehr die Entscheidung des VwGH vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, heranzuziehen, wo bei Einbringung eines Grundstückes ohne Einräumung von Gesellschaftsrechten kein Leistungsaustausch und daher keine Gegenleistung vorliege.

Am 10. September 2013 hat das GVG die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Hingewiesen wird darauf, dass ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht (BFG) an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates getreten ist. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom BFG als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Mit Schreiben vom 28. Mai 2015 hat das BFG der GmbH, nunmehrige Beschwerdeführerin, =Bf., unter Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 24. Mai 2012, 2009/16/0321, vorgehalten, der Dividendenanspruch der Bf. sei mit dem Umlaufbeschluss entstanden und fällig geworden, welcher mit der Aufsandungsurkunde vom 25. Jänner 2011 durch Übertragung der Wohnung erfüllt worden sei.

Zu diesem Vorhalt des BFG hat die Bf. ergänzend ausgeführt, die Sachausschüttung entspreche einer Ausschüttung von 560.000 € und stelle den Wert der Liegenschaft dar, sei jedoch keinesfalls als Gegenleistung anzusehen. Ziel der Ausschüttung sei die Übertragung der Wohnung in das Privatvermögen des G1gewesen. Im Vordergrund sei nicht die Ausschüttung der Wohnung anstelle eines Geldbetrages ("statt" der Auszahlung), sondern die bewusste Übereignung genau dieser Wohnung gestanden. Die angeführte Entscheidung sei zu vertraglich vereinbarten Sachentnahmen einer OG ergangen.

Mit Beschlussfassung entstehe der Anspruch auf Übertragung des Grundstückes. Im gegenständlichen Fall liege eine beschlussmäßige Sachausschüttung einer GmbH vor. Somit habe die Fälligkeit der Forderung keinerlei Relevanz für die GrESt. Die Sachausschüttung in Form der Wohnung sei von vornherein geplant gewesen und sei zu Beginn der Gewinnausschüttung festgestanden. Es sei nicht richtig, dass die Durchführung der Ausschüttung in zwei Schritten erfolgt sei, da die Aufsandungsurkunde lediglich für die Grundbuchsordnung erforderlich gewesen sei und somit nur als Formalakt zu werten sei.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ist aufgrund des Akteninhaltes und der übrigen Urkunden (Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft, Umlaufbeschlüsse, Aufsandungsurkunden) und der Handelsregisterabfragen erwiesen.

### **Rechtslage**

Nach § 1 Abs. 1 Z 1 GrEStG 1987 unterliegen der GrESt Kaufverträge oder andere Rechtsgeschäfte, die den Anspruch auf Übereignung begründen, soweit sich diese Rechtsvorgänge auf inländische Grundstücke beziehen.

Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen. Nach § 4 Abs. 2 Z 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert des Grundstückes zu berechnen, wenn eine Gegenleistung nicht vorhanden oder nicht zu ermitteln ist ...

Gegenleistung ist gem. § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 ... bei einer Leistung an Erfüllungs Statt der Wert, zu dem die Leistung an Erfüllungs Statt angenommen wird.

Wird, weil der Gläubiger und der Schuldner einverstanden sind, etwas anderes an Zahlungs Statt gegeben, so ist die Handlung gemäß § 1414 ABGB als ein entgeltliches Geschäft zu betrachten.

### **Streitpunkt**

Im gegenständlichen Fall ist ausschließlich die Bemessungsgrundlage für die GrESt strittig; die Frage ist, ob die Sachausschüttung der Wohnung eine Leistung an Erfüllungs

Statt darstellt und die GrESt daher von der Gegenleistung zu berechnen ist, oder ob der Sachausschüttung keine Gegenleistung gegenübersteht und die GrESt daher vom dreifachen Einheitswert zu berechnen ist.

## Erwägungen

Während im § 4 GrEStG die Gegenleistung grundsätzlich zur Bemessungsgrundlage der GrESt 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 im wirtschaftlichen Sinn (§ 21 BAO) zu verstehen und ein dem GrESt-Recht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. 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. Unter einer Gegenleistung ist daher jede geldwerte entgeltliche Leistung zu verstehen, die für den Erwerb des Grundstückes zu entrichten ist. In der Gegenleistung kommt der Wert zum Ausdruck, den das Grundstück nach den Vorstellungen der Vertragspartner hat.

Eine Leistung an Erfüllungs Statt liegt vor, wenn ein Schuldner eine andere als die geschuldete Leistung erbringt und der Gläubiger diese annimmt. **Sie setzt ein bereits bestehendes, auf eine andere Leistung gerichtetes Schuldverhältnis voraus**(vgl. Fellner GrEStG, § 5 Rz. 114).

Die Leistung an Erfüllungs Statt entspricht der Hingabe an Zahlungs Statt iSd. § 1414 ABGB. Dabei wird ebenfalls - als Erfüllungssurrogat - anderes als das Geschuldete zur Tilgung der ursprünglichen Verbindlichkeit gegeben. Da aber nach § 1413 ABGB ein Gläubiger gegen seinen Willen nicht gezwungen werden kann, etwas anderes anzunehmen, als er zu fordern hat, bedarf es für die Tilgungswirkung der Hingabe an Zahlungs Statt einer Hingabevereinbarung. Diese ist idR ein Realvertrag und gilt die Hingabe der anderen Sache zur Erfüllung der (alten) Forderung als entgeltliches Geschäft (vgl. Rummel, § 1414).

Wird zB *anstelle* der geschuldeten Leistung ein Grundstück hingegeben und ist der Gläubiger damit einverstanden, so ist eine Leistung an Erfüllungs Statt gemäß § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG 1987 gegeben, durch die der Anspruch des Gläubigers auf die ursprünglich geschuldete Leistung erlischt.

Entscheidungswesentlich ist somit im gegenständlichen Fall, ob im Zeitpunkt der Verwirklichung des GrESt-pflichtigen Erwerbsvorganges bereits ein Dividendenanspruch bestanden hat, welcher durch die Sachausschüttung erfüllt wird und untergeht. Wann ein konkreter (notfalls klagbarer) Gewinnanspruch des Gesellschafters entsteht, hängt von der Satzungsgestaltung der GmbH ab.

Liegt eine Satzungsbestimmung vor, die entweder ausdrücklich oder im Wege der Auslegung einen jährlichen Ergebnisverwendungsbeschluss der Gesellschafter vorsieht, entsteht der Dividendenanspruch des Gesellschafters mit dem (wirksam gefassten)

Beschluss über die Ergebnisverwendung. Soweit der Beschluss keine abweichende Regelung enthält, ist der Anspruch mit Fassung des Beschlusses auch fällig.

Ist die Fassung eines derartigen Beschlusses in der Satzung nicht vorgesehen, entsteht der Dividendenanspruch mit der rechtswirksamen Feststellung des Jahresabschlusses und ist gleichzeitig auch fällig.

Das Gewinnbezugsrecht ist (als Anwartschaftsrecht) bereits vor der Fassung eines Beschlusses über die Ergebnisverwendung bzw. Feststellung des Jahresabschlusses abtretbar und pfändbar. Klagbar ist der Anspruch allerdings erst nach dessen Entstehung bzw. Fälligkeit.

(vgl. Enzinger in Straube § 35 GmbHG, Rz. 18, 23)

Im gegenständlichen Fall ist im Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft in **Punkt Siebtens** geregelt, der oder die Geschäftsführer haben den Jahresabschluss nach den gesetzlichen Bestimmungen aufzustellen. **Über die Verwendung des Bilanzgewinnes beschließt die Generalversammlung.** Demnach ist der Dividendenanspruch der Bf. mit dem (wirksam gefassten) Beschluss über die Ergebnisverwendung entstanden und auch fällig geworden.

Die Ausschüttung erfolgt im Normalfall in bar; allerdings ist auch eine "Sachausschüttung" (zB von Aktien) möglich, sofern eine solche in der gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsregel vorgesehen ist oder alle Gesellschafter zustimmen (Nowotny in Kalss/Nowotny/Schauer, Ö Gesellschaftsrecht, 4/395).

Die Gewinnausschüttung an den Gesellschafter einer GmbH ist grundsätzlich in Geld zu zahlen. Die Leistung einer Sachdividende bedarf der Zustimmung jedes einzelnen Gesellschafters.

Mit der Fassung des Gewinnausschüttungsbeschlusses entsteht grundsätzlich eine Forderung des Gesellschafters auf einen bestimmten Geldbetrag. Die Gesellschaft kann mit Zustimmung jedes einzelnen Gesellschafters ihre korrespondierende Verbindlichkeit durch Hingabe einer Sache (= "*Leistung an Erfüllungs Statt*") erfüllen (RWP 2012 Heft 2, 33).

Nach dem eben Gesagten ist auch im Beschwerdefall von einer Leistung an Erfüllungs Statt auszugehen, weil dem Gesellschafter einer GmbH gemäß § 82 GmbHG zwar ex lege ein Anspruch auf Gewinnausschüttung zusteht, dieser ausschließlich gesellschaftsrechtlich bedingte Dividendenanspruch jedoch zunächst nur eine Geldforderung begründet. Erst in einem nachgelagerten Schritt wird diese Forderung durch die Sachdividende erfüllt. In concreto bedarf es hiefür jedoch der Zustimmung des Gesellschafters, nicht zuletzt in Bezug auf den zur Tilgung des Dividendenanspruches anzusetzenden Wert der Liegenschaft. Darin ist die zivilrechtliche, entgeltliche Hingabevereinbarung zu erblicken, welche die GrEST-Pflicht auslöst.

Dem Beschwerdevorbringen, der Umlaufbeschluss vom 15. Jänner 2011 habe der Bf. einen eigenständigen gesellschaftsrechtlichen Anspruch auf Übereignung der Liegenschaft verschafft, ist das Erkenntnis des VwGH vom 5. November 2009, 2008/16/0071, entgegenzuhalten: In einem ähnlich gelagerten Fall einer Sachdividende,

welche die Übertragung einer Forderung zum Gegenstand hatte, vertritt der VwGH die Ansicht, dass in Gestalt des Generalversammlungsbeschlusses ein beurkundeter rechtsgeschäftlicher Titel für die Abtretung der Forderung vorliegt, wobei auch das Tatbestandselement der Entgeltlichkeit erfüllt ist, weil im Wege der in Aussicht genommenen Zession, die zunächst durch den Generalversammlungsbeschluss verbindlich geschaffene Verpflichtung zur Ausschüttung von Geld erfüllt werden soll. Der weitere Einwand der Bf., die vorgehaltene Judikatur (VwGH vom 24.5.2012, 2009/16/0321) sei zu einer OG ergangen, kann der Beschwerde ebensowenig zum Erfolg verhelfen, da der VwGH hier in gleicher Weise zwischen der Geltendmachung des selbständigen Zahlungsanspruches und der Erfüllung durch Übertragung der Grundstücke unterscheidet.

Auch wenn somit hinsichtlich der Rechtsnatur einer Sachdividende zunächst davon auszugehen ist, dass sie auf Gesellschaftsvertrag beruht, kann die Gesellschaft anstatt der Auszahlung des Gewinnanspruches in bar die Liegenschaft nur mit Zustimmung der Bf. und somit an Erfüllungs Statt ausschütten. Das GVG ist daher zu Recht vom Vorliegen einer Gegenleistung ausgegangen und hat die GrESt nicht vom dreifachen Einheitswert berechnet.

Nach § 5 Abs. 1 Z 3 GrEStG ist bei der Leistung an Erfüllungs Statt als Gegenleistung der Wert anzusehen, zu dem die Leistung zwecks Erfüllung vom Gläubiger angenommen wird und welcher sich aus dem Inhalt des Schuldverhältnisses, das zum Erlöschen gebracht wird, ergibt. Der Wert der Leistung an Erfüllungs Statt ergibt sich zweifelsfrei aus dem Umlaufbeschluss vom 15. Jänner 2011 und hat die Bf. weder die Bemessungsgrundlage noch die Art der Steuerberechnung bestritten.

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.

Da zu einem vergleichbaren Sachverhalt einer Sachausschüttung keine Judikatur des VwGH zur GrESt vorliegt und auch in der Literatur die Rechtsnatur der Sachdividende nicht abschließend geklärt scheint, hat das BFG die Revision zugelassen.

