

# TE Vwgh Erkenntnis 2005/2/24 2004/16/0200

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 24.02.2005

## Index

32/06 Verkehrsteuern;

## Norm

GrEStG 1987 §4 Abs1;

GrEStG 1987 §4 Abs2 Z1;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Höfinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde der V GmbH in F, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in 1030 Wien, Erdbergstraße 200, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Klagenfurt, vom 20. August 2004, Zl. RV/0188-K/03, betreffend Grunderwerbsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Die H GmbH (in der Folge: GmbH) und die V GmbH (in der Folge: Beschwerdeführerin) schlossen am 11. Dezember 2002 einen Einbringungsvertrag. Dieser Vertrag hat nachstehenden - auszugsweise wiedergegebenen - Inhalt:

"1.

Präambel

1.1. ...

Die ... GmbH hält in ihrem Betriebsvermögen die Liegenschaften

..., welche ihrer Enkelgesellschaft, der (Beschwerdeführerin) als

Betriebsgrundstück dienen.

Diese Betriebsgrundstücke samt Gebäude sollen im Wege einer

Sacheinlage von der ... GmbH in die (Beschwerdeführerin) eingelegt

werden.

1.2. Die (Beschwerdeführerin) ist ... im Firmenbuch

eingetragen.

Alleingesellschafterin ist die H... C...& E... Gesellschaft m.b.H. ... Alleingesellschafterin der H... C... & E... Gesellschaft m.b.H. ist wiederum die ... GmbH.

2.

Kaufpreis

2.1. Die ... GmbH legt hiermit nachstehende

Betriebsgrundstücke samt Gebäude in die (Beschwerdeführerin) in

Form einer Sacheinlage in Höhe des Wertes von EUR 7,284.225,--

netto ... davon entfallen auf

Einbringungswert

USt.

Fakturenwert

Grundstücke

2,534.225,--

0

2,534.225,--

Gebäude

4,750.000,--

950.000,--

5,700.000,--

7,284.225,--

950.000,--

8,234.225,--

ein und diese erklärt die Vertragsannahme"

Mit Bescheid vom 6.2.2003 setzte das Finanzamt Klagenfurt ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von EUR 8,234.225,-- und einem Abgabensatz von 3,5 % Grunderwerbsteuer in der Höhe von EUR 288.197,88 fest.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die GmbH habe mit Einbringungsvertrag vom 11. Dezember 2002 in ihre Enkeltochtergesellschaft (Beschwerdeführerin) Betriebsgrundstücke mit Gebäuden eingelegt. Die Einlage sei in der Gesellschaftersparte begründet und erfolge ohne Gegenleistung der Beschwerdeführerin. Diese habe weder ihr Stammkapital erhöht noch Gesellschaftsanteile oder andere Vorteile als Gegenleistung gewährt. Da keine neuen Gesellschaftsrechte ausgegeben worden seien, liege auch keine Gegenleistung vor. Irrtümlich sei in dem vom Notar errichteten Einbringungsvertrag unter Punkt 2. die Überschrift "Kaufpreis" aus

Textbausteinen verblieben. Tatsächlich sei kein Kaufpreis zu leisten gewesen. Unterhalb dieser Überschrift sei wieder festgestellt worden, dass Betriebsgrundstücke mit Gebäuden in Form einer Sacheinlage eingelegt worden seien. Die Angabe des Einbringungswertes (Verkehrswertes) erfolge als Behelf für die handels- und steuerrechtliche Verbuchung der Sacheinlage. Das Einkommensteuergesetz verlange für Sacheinlagen außerhalb des Umgründungssteuergesetzes an Stelle der Fortführung des Buchwertes, die Aufwertung auf den Teilwert. Mit diesem habe die Beschwerdeführerin die empfangene Sacheinlage zu aktivieren. Um diesen Wert erhöht sich auch für den die Sacheinlage Leistenden seine Beteiligung (hier die Beteiligung an der Tochtergesellschaft, da sich der Wert deren Beteiligung an der Beschwerdeführerin durch Sacheinlage erhöhe). Darüber hinaus erfolge im Einbringungsvertrag die Angabe eines Einbringungswertes und (mit Umsatzsteuer) Fakturierungswertes nur für Zwecke der Umsatzeuer. In Ermangelung einer Gegenleistung für die Sacheinlage handle es sich für die GmbH um eine Entnahme (Eigenverbrauch). Es sei zur Umsatzsteuerpflicht dieses Eigenverbrauches optiert worden und die für den Eigenverbrauch geschuldete Umsatzsteuer sei der Beschwerdeführerin gemäß § 12 Abs. 15 UStG "in Rechnung gestellt" worden. Es werde deshalb beantragt, die Grunderwerbsteuer in Höhe von 3,5 % des dreifachen Einheitswertes festzusetzen.

Mit dem im Instanzenzug angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. In der Begründung heißt es, Kern des Berufungsvorbringens sei, dass im Beschwerdefall eine Gegenleistung nicht vereinbart worden und daher nicht vorhanden sei. Eine Gegenleistung könne auch bei Grundstücksübertragungen auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage gegeben sein. Die Einbringung von Sacheinlagen in eine Kapital- oder Personengesellschaft sei als Leistungsaustausch zwischen der Gesellschaft und dem einbringenden Gesellschafter anzusehen, wodurch die Annahme gerechtfertigt sei, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten werde (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz 1987, Rz 17 zu § 4 und Rz 140 zu § 5).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes werde nicht differenziert, ob es sich um eine Sacheinlage in eine bereits bestehende Gesellschaft handle (Erkenntnis vom 2. April 1962, Zl. 1330/61) oder um eine solche anlässlich der Neugründung (Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 92/16/0115). In beiden Fällen sei eine Gegenleistung vorhanden und auch ermittelbar. Auch nach Meinung des Bundesfinanzhofes (Urteil vom 23. April 1980, II R 84/76, BStBl II 595) sei in grunderwerbsteuerlicher Hinsicht davon auszugehen, dass die Gewährung von Gesellschaftsrechten die Gegenleistung für die Einbringung eines Grundstückes in eine Kapitalgesellschaft darstelle.

Obwohl im Beschwerdefall weder eine Kapitalerhöhung stattgefunden habe noch (neue) Gesellschaftsanteile bzw. Gesellschaftsrechte gewährt worden seien, könne der Berufung kein Erfolg zukommen. Die belangte Behörde vertrete die Ansicht, dass durch die in der Gesellschaftersphäre begründete Einbringung der Sacheinlage in die Beschwerdeführerin im Ergebnis deren Gesellschaftsvermögen und somit auch der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht worden und daher in sinngemäßer Anwendung der wiedergegebenen Lehre und Rechtsprechung vom Vorliegen einer Gegenleistung auszugehen sei. Der Umstand, dass sich die Werterhöhung der Gesellschaftsrechte an der Beschwerdeführerin bei der einbringenden GmbH nur mittelbar, nämlich über den Umweg der Werterhöhung der Anteile an der zwischengelagerten Tochtergesellschaft ausgewirkt habe, sei nach Meinung der belangten Behörde nicht geeignet, zu einer anderen Beurteilung zu gelangen. Hilfsweise könne man hiezu die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Einkommensteuer heranziehen (Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, Zl. 94/15/0036), wonach auch eine verdeckte Einlage (welche von einer unmittelbar oder mittelbar an der Körperschaft beteiligten Person geleistet werde), die mangels Gewährung neuer Gesellschaftsrechte zu einer Wertsteigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte führe, insgesamt einen Leistungsaustausch darstelle. Die einbringende GmbH habe somit im Austausch für die Sacheinlage im Endeffekt wertmäßig erhöhte Gesellschaftsrechte erhalten, was nach den obigen Ausführungen zweifelsfrei als Gegenleistung zu werten sei. Die Wertsteigerung für die Tochtergesellschaft stelle sich bloß als mittelbare Folge des zwischen der GmbH und der Beschwerdeführerin vorgenommenen Leistungsaustausches dar. Zusammengefasst sei somit vom Vorliegen einer Gegenleistung in Form einer Wertsteigerung der Anteile an der Beschwerdeführerin auszugehen. Die von der Beschwerdeführerin übernommene Verpflichtung zur Begleichung der mit einem Betrag von EUR 950.000,-- ausgewiesenen USt stelle ebenfalls einen Teil der Gegenleistung dar und sei somit in die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer einzubeziehen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, mit der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich erkennbar in ihrem Recht auf Nichtheranziehung der Gegenleistung als Bemessungsgrundlage für die

Vorschreibung der Grunderwerbsteuer verletzt.

Die belangte Behörde legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt.

Die Beschwerdeführerin gab zur Gegenschrift eine Stellungnahme ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Im Beschwerdefall ist das Vorliegen einer Gegenleistung für die Sacheinlage von Grundstücken und Gebäuden strittig. Die belangte Behörde stützte die Heranziehung der Gegenleistung für die Vorschreibung der Grunderwerbsteuer insbesondere auf die in Fellner, aaO., wiedergegebene Rechtsprechung.

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

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

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.

Die belangte Behörde vertritt die Ansicht, durch die Einbringung der Sacheinlage erhöhe sich im Ergebnis das Gesellschaftsvermögen und somit auch der Wert der Gesellschaftsrechte.

Unbestritten ist, dass sich mit der Sacheinlage der Wert des Gesellschaftsvermögens der Beschwerdeführerin erhöhte; sie wurde bereichert. Als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Grunderwerbsteuer ist der Wert der (Gegen-)Leistung der Beschwerdeführerin heranzuziehen. Die Beschwerdeführerin hat sich - nach den Feststellungen der belangten Behörde - mit dem Einbringungsvertrag zur Leistung der in Rechnung gestellten Umsatzsteuer verpflichtet. Eine weitere Gegenleistung wurde darin nicht vereinbart.

Die belangte Behörde sieht in der durch die Sacheinlage gegebenen Wertsteigerung eine Steigerung der bestehenden Gesellschaftsrechte und darin den weiteren Leistungsaustausch. Die wertmäßig erhöhten Gesellschaftsrechte seien die Gegenleistung für die Sacheinlage.

Überall dort, wo die Grunderwerbsteuer von der Gegenleistung zu berechnen ist, weil eine solche vorliegt und ermittelt werden kann, bildet jede denkbare Leistung, die für den Erwerb vom Empfänger versprochen wird, einen Teil der Bemessungsgrundlage. Unter Leistung ist das Verhalten des Schuldners zu verstehen, welches er auf Grund des Schuldverhältnisses zu setzen verpflichtet ist, und das der Befriedigung der Interessen des Gläubigers dienen soll (vgl. die in Fellner, aaO, angeführte Rechtsprechung und Literatur).

Die Steigerung des Wertes des Gesellschaftsvermögens der Beschwerdeführerin war Folge der Sacheinlage, einer Leistung der GmbH, zu der sie sich verpflichtete. Die Beschwerdeführerin hat sich - abgesehen von der "in Rechnung gestellten" Umsatzsteuer - zu keiner Leistung verpflichtet und eine solche auch nicht erbracht. Die "Wertsteigerung" ist nicht auf Grund einer Verpflichtung der Beschwerdeführerin eingetreten. Somit kann darin auch nicht ihre Leistung (=Gegenleistung) liegen, zu der sie sich verpflichtet hätte.

Die belangte Behörde stützt ihre Ansicht auf die in Fellner, aaO, wiedergegebene Rechtsprechung.

In dem dort angeführten Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 92/16/0115, hat der Verwaltungsgerichtshof den Rechtssatz des Erkenntnisses vom 2. April 1962, Zl. 1330/61, wiedergegeben, der lautete:

"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 GmbH eine Gegenleistung vorhanden."

In diesem Rechtssatz ist von einer "Annahme" die Rede, nämlich, dass die Einbringung von Einlagen in die Gesellschaft mit der "Einräumung von Gesellschaftsrechten abgegolten" werde. Diese "Annahme" war in dem damals entschiedenen Beschwerdefall berechtigt. Wurde doch als Gegenleistung u.a. ein Gesellschaftsanteil gewährt. Strittig war dabei insbesondere die Ermittlung des Wertes dieser Gegenleistung.

In dem Erkenntnis vom 16. November 1995, Zl. 94/16/0068, wurde anlässlich einer Gründung einer KG von einem

Kommanditisten u. a. eine Liegenschaft eingebracht, der dafür Gesellschaftsrechte erhielt.

In dem Erkenntnis vom 17. Februar 1994, Zl. 92/16/0152, wurde anlässlich der Gründung einer OHG von einem Gesellschafter u.a. auch eine Liegenschaft eingebracht. Diesem wurden Gesellschaftsrechte an der OHG eingeräumt.

In dem ebenfalls zitierten Urteil des Bundesfinanzhofes vom 23. April 1980, II R 84/76, wurde in einem Fall entschieden, in dem eine Übernahme vorlag. Auch hier wurden Gesellschaftsrechte gewährt, die die Gegenleistung darstellten.

Diese von der belangten Behörde zur Stützung ihrer Ansicht herangezogenen Entscheidungen sind mit dem Beschwerdefall jedoch nicht vergleichbar. In den zitierten Fällen fand stets ein Leistungsaustausch insofern statt, als Grundstücke eingebracht wurden und der Erwerber sich verpflichtete, dem Einleger Gesellschaftsrechte (-anteile), die er bisher nicht hatte, einzuräumen.

Im vorliegenden Beschwerdefall jedoch liegt keine Verpflichtung der Beschwerdeführerin auf Erbringung einer Leistung (abgesehen von der von der Behörde angenommenen Tragung der Umsatzsteuer) vor. Demnach liegt diesbezüglich auch kein solcher Leistungsaustausch und keine solche Gegenleistung vor.

Da die belangte Behörde dies verkannte, belastete sie den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VerordnungBGBI. II Nr. 333/2003.

Wien, am 24. Februar 2005

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2005:2004160200.X00

**Im RIS seit**

29.03.2005

**Zuletzt aktualisiert am**

17.05.2013

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)