

TE Vwgh Beschluss 2021/12/13 Ra 2021/15/0106

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 13.12.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

32/08 Sonstiges Steuerrecht

Norm

EStG 1988 §30 Abs4

EStG 1988 §4 Abs3a Z3 lit a

EStG 1988 §6 Z14

EStG 1988 §6 Z14 lit a

EStG 1988 §6 Z14 lit b

UmgrStG 1991

UmgrStG 1991 Art3

UmgrStG 1991 §16 Abs6

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Zorn sowie die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Mag. Engenhardt, über die Revision des Dr. B L in T, vertreten durch die CMS Reich-Rohrwig Hainz Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Gauermannngasse 2, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31. August 2021, Zl. RV/6100318/2020, betreffend Einkommensteuer 2016, den Beschluss gefasst:

Spruch

Die Revision wird zurückgewiesen.

Begründung

1 Beim Revisionswerber fand eine die Jahre 2014 bis 2016 umfassende Außenprüfung statt. Der Prüfer stellte fest, der Revisionswerber sei Miteigentümer bzw. Wohnungseigentümerpartner von zehn Liegenschaften gewesen, die mit Einbringungsvertrag vom 22. März 2016 in eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung eingebracht worden seien, an deren Stammkapital er zu 50% beteiligt gewesen sei. Die Übertragung der Liegenschaften aus dem Privatvermögen des Revisionswerbers auf die GmbH stelle - so der Prüfer weiter - aus einkommensteuerlicher Sicht einen Tausch dar. Aufgrund des Tauschcharakters würden die Liegenschaften aus der Sicht des Revisionswerbers als veräußert und aus Sicht der Gesellschaft als angeschafft gelten und seien gemäß § 6 Z 14 EStG 1988 mit dem gemeinen Wert (Verkehrswert) anzusetzen.

2 Das Finanzamt folgte dem Prüfer und erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens einen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016, mit dem es die Steuer für die Einkünfte aus der im Rahmen der Außenprüfung festgestellten Liegenschaftsveräußerung festsetzte.

3 Der Revisionswerber erhob gegen den im Anschluss an die Außenprüfung ergangenen Bescheid Beschwerde und führte zur Begründung aus, die Einlage der Liegenschaften sei ohne Gewährung von neuen Anteilen und ohne sonstige Gegenleistung der GmbH erfolgt, weil der Revisionswerber und seine Ehefrau zu jeweils 50% und somit gemeinsam zu 100% an der GmbH beteiligt gewesen seien. Eine Kapitalerhöhung habe nicht stattgefunden. Im Streitfall liege schon begrifflich kein Tauschvorgang vor, weil es an der für einen Tausch wesentlichen Voraussetzung, nämlich einer Gegenleistung und daher an der Entgeltlichkeit für die Einbringung der Liegenschaften in die GmbH, fehle. Ein unentgeltliches Rechtsgeschäft unterliege nicht der Immobilienertragsteuer, weshalb die Beurteilung des Finanzamts rechtlich unrichtig sei. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gebe es bei einer Sacheinlage von Grundstücken in eine bereits bestehende Gesellschaft ohne Kapitalerhöhung keine Gegenleistung im grunderwerbsteuerrechtlichen Sinn. Für den Bereich der Einkommensteuer könne nichts Anderes gelten, sodass auch hier von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen sei.

4 Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung woraufhin der Revisionswerber die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragte.

5 Mit dem angefochtenen Erkenntnis, in dem eine Revision für nicht zulässig erklärt wurde, gab das Bundesfinanzgericht der Beschwerde keine Folge und führte nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens und Anführung der bezughabenden Gesetzesstelle auf das Wesentliche zusammengefasst aus, die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (Sacheinlage) gelte laut § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 dann als Tausch, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz falle oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsehe (Hinweis auf VwGH 25.6.2014, 2009/13/0154).

6 Durch die in § 6 Z 14 EStG 1988 normierte Tauschfiktion werde klargestellt, dass im Falle der Einlage von Wirtschaftsgütern in eine Körperschaft einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes und andererseits eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen (bei einer Kapitalerhöhung) oder die Erhöhung der Anschaffungskosten bestehender Gesellschaftsanteile (ohne Kapitalerhöhung) vorliege (Hinweis auf VwGH 28.11.2001, 99/13/0254; 28.05.2019, Ro 2018/15/0002; Hofstätter/Reichl, EStG, § 6 Z 14, Rz 3, Doralt, EStG, § 6 Tz 61).

7 Aufgrund der in § 30 Abs. 1 iVm § 6 Z 14 lit. a zweiter Satz EStG 1988 enthaltenen Bewertungsregel seien beim Tausch von Wirtschaftsgütern als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen. Der gemeine Wert sei im EStG 1988 nicht eigenständig definiert, weshalb § 1 Abs. 1 iVm § 10 Abs. 1 BewG 1955 gelte (Hinweis auf Laudacher in Jakom EStG12 2019, § 6 Rz 209; VwGH 28.5.2019, Ro 2018/15/0002; 28.11.2002, 2000/13/0155).

8 Aufgrund der in § 6 Z 14 EStG 1988 normierten Tauschfiktion stelle sich die Einbringung der gegenständlichen - im Privatvermögen des Revisionswerbers befindlichen - Liegenschaften in eine GmbH aus einkommensteuerrechtlicher (nicht zivilrechtlicher) Sicht als entgeltliches Rechtsgeschäft dar. Ein unentgeltlicher Erwerb läge nur vor, wenn die Einlage der Liegenschaften in die GmbH unter das Umgründungssteuergesetz fiele. Dies sei unstrittig nicht der Fall. Die in Rede stehenden Liegenschaften seien daher aus Sicht des Revisionswerbers als veräußert und aus Sicht der GmbH als angeschafft anzusehen. Beim Revisionswerber seien Erlöse in Höhe des gemeinen Wertes der Liegenschaften in Ansatz zu bringen und bei der GmbH lägen Anschaffungskosten in Höhe des gemeinen Wertes der Liegenschaften vor.

9 Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende außerordentliche Revision.

10 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.

11 Nach § 34 Abs. 1 VwGG sind Revisionen, die sich wegen Nichtvorliegens der Voraussetzungen des Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zur Behandlung eignen, ohne weiteres Verfahren mit Beschluss zurückzuweisen.

12 Nach § 34 Abs. 1a VwGG ist der Verwaltungsgerichtshof bei der Beurteilung der Zulässigkeit der Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG an den Ausspruch des Verwaltungsgerichtes gemäß § 25a Abs. 1 VwGG nicht gebunden. Die Zulässigkeit einer außerordentlichen Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG hat der Verwaltungsgerichtshof im Rahmen der dafür in der Revision vorgebrachten Gründe (§ 28 Abs. 3 VwGG) zu überprüfen.

13 Die Revision trägt zu ihrer Zulässigkeit vor, das angefochtene Erkenntnis stehe im Widerspruch zum Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, wonach die bloße Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens infolge einer Sacheinlage, keine Gegenleistung für die Sacheinlage darstelle, weil sie nicht auf Grund einer Verpflichtung der Gesellschaft eingetreten sei. Im angeführten Erkenntnis habe sich der Verwaltungsgerichtshof zwar mit der steuerlichen Behandlung einer Sacheinlage für Zwecke der Grunderwerbsteuer auseinandergesetzt, diese Rechtsprechung sei aber auf den vorliegenden Fall übertragbar, weil der Begriff der Gegenleistung auch für das Vorliegen eines Tausches im einkommensteuerlichen Sinn maßgeblich sei.

14 Im Rahmen des Vorbringens zur Zulässigkeit wird weiters der Standpunkt vertreten, es liege keine einschlägige oder auch nur übertragbare Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtsfrage vor, ob die Einlage von Immobilienvermögen in eine Körperschaft der Einkommensteuer unterliege, wenn der Einleger bereits vor der Einlage Gesellschafter dieser Körperschaft gewesen sei und für die Einlage keine neuen Anteile an dieser Körperschaft und auch keine andere Gegenleistung erhalten habe. Die im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes seien für die hier zu beurteilende Rechtsfrage nicht relevant, weil sie nicht die Übertragung von Immobilienvermögen aus dem Privatvermögen in eine Körperschaft zum Gegenstand gehabt hätten.

15 § 6 Z 14 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„a) Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wirtschaftsgutes sind jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

b) Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. [...]“

16 Mit dem Vorbringen, das angefochtene Erkenntnis weiche vom Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24. Februar 2005, 2004/16/0200, wonach die bloße Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens infolge einer Sacheinlage, keine Gegenleistung für die Sacheinlage darstelle, ab, wird schon deswegen keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgezeigt, weil das angeführte Erkenntnis zur Grunderwerbsteuer ergangen ist und somit § 6 Z 14 EStG 1988 nicht anwendbar war.

17 Die im gegenständlichen Fall maßgebliche Bestimmung des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 normiert, dass die Einlage oder Einbringung von Wirtschaftsgütern (und sonstigem Vermögen) in eine Körperschaft einkommensteuerlich als Tauschvorgang zu behandeln ist (vgl. VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126), wenn sich - wie im Revisionsfall - nicht anderes aus dem UmgrStG ergibt. Beim Tausch von Wirtschaftsgütern liegt jeweils eine Anschaffung und eine Veräußerung vor. Es liegt somit einerseits eine Veräußerung des eingelegten Wirtschaftsgutes und andererseits - im Fall der Kapitalerhöhung - eine Anschaffung von neuen Gesellschaftsanteilen bzw. - im Fall der Einlage ohne Kapitalerhöhung - eine Wertsteigerung bestehender Gesellschaftsanteile (und Erhöhung ihrer Anschaffungskosten) vor (vgl. etwa VwGH 28.5.2019, Ro 2018/15/0002, mwN).

18 § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 kommt also auch zur Anwendung, wenn die Einbringung in die Körperschaft nicht mit der Gewährung neuer Anteile verbunden ist. Die durch die Sacheinlage eintretende Wertsteigerung der Beteiligung an der übernehmenden Gesellschaft ist dann aus einkommensteuerlicher Sicht die Gegenleistung für die Einbringung (Hohenwarther-Mayr, Rechtsnachfolge im Unternehmenssteuerrecht, 479; VwGH 17.12.2014, 2012/13/0126). Als Veräußerungspreis des hingegebenen Wirtschaftsgutes und als Anschaffungskosten des erworbenen Wertes ist dabei gemäß § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 jeweils der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen.

19 Wird nicht ein einzelnes Wirtschaftsgut, sondern ein Betrieb (Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil) in eine Körperschaft eingebracht, wird - von Ausnahmen abgesehen - die Bewertung nach § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 durch die in Art III UmgrStG normierte Buchwertfortführung ersetzt. Gehört zum Betriebsvermögen eines eingebrachten Betriebes

allerdings Grund und Boden, für den im Falle seiner Veräußerung im Zeitpunkt der Einbringung die pauschale Ermittlung des Grundstücksgewinnes nach der Regelung des § 4 Abs. 3a Z 3 lit. a iVm § 30 Abs. 4 EStG 1988 möglich wäre, erlaubt § 16 Abs. 6 UmgrStG, auf der Basis des sich aus § 6 Z 14 lit. a EStG 1988 anzusetzenden gemeinen Wertes des eingebrachten Grundstückes einen Gewinn zu realisieren und dabei von der Pauschalierungsregelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 Gebrauch zu machen. Auch diese Regelung lässt erkennen, dass § 6 Z 14 EStG 1988 - außerhalb der sich aus dem UmgrStG ergebenden Fälle der Buchwertfortführung - einkommensteuerlich die Behandlung als Veräußerung des eingebrachten Wirtschaftsgutes zum Betrag seines gemeinen Wertes normiert.

20 In der Revision werden somit keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Die Revision war daher zurückzuweisen.

Wien, am 13. Dezember 2021

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2021:RA2021150106.L00

Im RIS seit

18.01.2022

Zuletzt aktualisiert am

25.01.2022

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at