

TE Vwgh Erkenntnis 2012/9/27 2011/16/0220

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 27.09.2012

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

21/01 Handelsrecht;

32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

ABGB §1175;

ABGB §1182;

HGB §124;

HGB §161 Abs2;

UGB §105;

UGB §161 Abs2;

UGB §178;

UmgrStG 1991 §22 Abs3;

UmgrStG 1991 §22 Abs4;

1. ABGB § 1175 heute

2. ABGB § 1175 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014

3. ABGB § 1175 gültig von 01.01.1812 bis 31.12.2014

1. ABGB § 1182 heute

2. ABGB § 1182 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014

3. ABGB § 1182 gültig von 01.01.1812 bis 31.12.2014

1. UGB § 105 heute

2. UGB § 105 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005

3. UGB § 105 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006

1. UGB § 161 heute

2. UGB § 161 gültig ab 01.01.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005

3. UGB § 161 gültig von 01.03.1939 bis 31.12.2006

1. UGB § 178 heute

2. UGB § 178 gültig ab 01.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 83/2014

3. UGB § 178 gültig von 01.01.2007 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 120/2005

4. UGB § 178 gültig von 01.08.1990 bis 31.12.2006 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 475/1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Dr. Mairinger, Dr. Köller, Dr. Thoma und Dr. Zehetner als Richter, im Beisein der Schriftführerin MMag. Wagner, über die Beschwerde des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 5, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 9. September 2011, Zl. RV/0384-L/10, betreffend Gesellschaftsteuer (mitbeteiligte Partei: D Ges.m.b.H. in A), zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Begründung

Mit Schenkungsvertrag vom 27. Dezember 2004 hatte DI R. seinen drei Söhnen (Kommandit-)Anteile an der D GmbH & Co KG, deren Komplementärin die Mitbeteiligte war, im Nominale von jeweils ATS 1.000.000,-- sowie jeweils ein Fünftel an seinen im Sonderbetriebsvermögen stehenden Liegenschaften übergeben.

Mit "Einbringungs- und Sacheinlagevertrag" vom 28. September 2005 brachten DI R. und dessen Söhne als "einbringende Gesellschafter" ihre Anteile an der Kommanditgesellschaft und an den obbezeichneten Liegenschaften in die Mitbeteiligte, bisher Komplementärin der Kommanditgesellschaft, als übernehmende Gesellschaft ein. Als Gegenleistung wurden den Gesellschaftern entsprechend dem Verhältnis des eingebrachten Vermögens Geschäftsanteile aus der einlagebedingten Kapitalerhöhung der übernehmenden Mitbeteiligten gewährt. Infolge der Einbringung wuchs das Vermögen der Kommanditgesellschaft gemäß § 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Mitbeteiligten an. Mit "Einbringungs- und Sacheinlagevertrag" vom 28. September 2005 brachten DI R. und dessen Söhne als "einbringende Gesellschafter" ihre Anteile an der Kommanditgesellschaft und an den obbezeichneten Liegenschaften in die Mitbeteiligte, bisher Komplementärin der Kommanditgesellschaft, als übernehmende Gesellschaft ein. Als Gegenleistung wurden den Gesellschaftern entsprechend dem Verhältnis des eingebrachten Vermögens Geschäftsanteile aus der einlagebedingten Kapitalerhöhung der übernehmenden Mitbeteiligten gewährt. Infolge der Einbringung wuchs das Vermögen der Kommanditgesellschaft gemäß Paragraph 142, HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge der übernehmenden Mitbeteiligten an.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. November 2009 setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr gegenüber der Mitbeteiligten für den Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. September 2005 Gesellschaftsteuer von EUR 100.500,-- fest. Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz zusammengefasst aus, im vorliegenden Fall träten in Übereinstimmung mit der Formulierung im Einbringungsvertrag die Mitunternehmer als Einbringende auf, sodass die Zweijahresfrist des § 22 Abs. 4 UmgrStG auf den Zeitraum zu beziehen sei, in dem diese das Vermögen innegehabt hätten. Auch wenn die Mitunternehmerschaft (die GmbH & Co KG) als Einbringende anzusehen wäre, würde daraus nichts gewonnen werden. Das Sonderbetriebsvermögen wäre folglich nicht im Vermögen des Einbringenden, sondern im Vermögen der Mitunternehmer, die aber bei dieser Sichtweise nicht Einbringende wären. Die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens wäre somit eine Sacheinlage außerhalb des Art. III UmgrStG und als solche in vollem Umfang gesellschaftsteuerpflichtig. Unter Zugrundelegung des Verkehrswertes der eingebrachten Liegenschaften errechnete die Abgabenbehörde erster Instanz die Gesellschaftsteuer mit EUR 100.500,--.

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. November 2009 setzte das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr gegenüber der Mitbeteiligten für den Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. September 2005 Gesellschaftsteuer von EUR 100.500,-- fest. Begründend führte die Abgabenbehörde erster Instanz zusammengefasst aus, im vorliegenden Fall träten in Übereinstimmung mit der Formulierung im Einbringungsvertrag die Mitunternehmer als Einbringende auf, sodass die Zweijahresfrist des Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG auf den Zeitraum zu beziehen sei, in dem diese das Vermögen innegehabt hätten. Auch wenn die Mitunternehmerschaft (die GmbH & Co KG) als Einbringende anzusehen wäre, würde daraus nichts gewonnen werden. Das Sonderbetriebsvermögen wäre folglich nicht im Vermögen des Einbringenden, sondern im Vermögen der Mitunternehmer, die aber bei dieser Sichtweise nicht Einbringende wären. Die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens wäre somit eine Sacheinlage außerhalb des Artikel römisch drei, UmgrStG und als solche in vollem Umfang gesellschaftsteuerpflichtig. Unter Zugrundelegung des Verkehrswertes der eingebrachten Liegenschaften errechnete die Abgabenbehörde erster Instanz die Gesellschaftsteuer mit EUR 100.500,--.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vertrat die Mitbeteiligte zusammengefasst die Ansicht, der gesamte

Umgründungsvorgang sei ein solcher nach Art. III UmgrStG gewesen, auf den die Gebührenbefreiung nach § 22 Abs. 4 leg. cit. anzuwenden sei. Dies gelte auch im Hinblick auf den Gesellschafterwechsel innerhalb der Zweijahresfrist, weil das Einbringungsvermögen länger als zwei Jahre im Vermögen der Gesellschaft gewesen sei. In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vertrat die Mitbeteiligte zusammengefasst die Ansicht, der gesamte Umgründungsvorgang sei ein solcher nach Artikel römisch drei, UmgrStG gewesen, auf den die Gebührenbefreiung nach Paragraph 22, Absatz 4, leg. cit. anzuwenden sei. Dies gelte auch im Hinblick auf den Gesellschafterwechsel innerhalb der Zweijahresfrist, weil das Einbringungsvermögen länger als zwei Jahre im Vermögen der Gesellschaft gewesen sei.

Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. November 2009 auf. Begründend führte sie unter Darlegung des unstrittigen Sachverhaltes sowie des Ganges des Abgabenverfahrens nach Zitierung des § 12 Abs. 1 UmgrStG aus: Mit dem angefochtenen Bescheid hob die belangte Behörde den Gesellschaftsteuerbescheid vom 19. November 2009 auf. Begründend führte sie unter Darlegung des unstrittigen Sachverhaltes sowie des Ganges des Abgabenverfahrens nach Zitierung des Paragraph 12, Absatz eins, UmgrStG aus:

"Gemäß § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 unter anderem von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht." Gemäß Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG sind Einbringungen nach Paragraph 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach Paragraph 19, unter anderem von den Kapitalverkehrsteuern befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Zu den hier strittigen Fragen, wer Einbringender ist und ob die 2-Jahresfrist des § 22 UmgrStG erfüllt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14.11.1996, Zl. 94/16/0157 ausführlich Stellung genommen und ausgeführt: Zu den hier strittigen Fragen, wer Einbringender ist und ob die 2-Jahresfrist des Paragraph 22, UmgrStG erfüllt ist, hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 14.11.1996, Zl. 94/16/0157 ausführlich Stellung genommen und ausgeführt:

'Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der 2-Jahresfrist erworben haben oder nicht. Daraus folgt, dass auch bei Einbringung durch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts darauf abzustellen ist, und ein Gesellschafterwechsel innerhalb der 2-Jahresfrist nicht befreiungsschädlich ist.'

Es besteht kein Grund, für eine Kommanditgesellschaft bzw. deren Gesellschafter eine andere Auffassung zu vertreten. Der Wechsel der Gesellschafter bzw. deren Neueintritt innerhalb dieser Frist ist daher nicht als befreiungsschädlich zu werten.

Weiters führt der VwGH im zitierten Erkenntnis aus:

'Wer als Einbringender anzusehen ist, ist nach dem

Vertragswillen zu klären. ... Es wird somit nicht schlüssig und

nachvollziehbar festgestellt, ob jeder Gesellschafter allein für sich Gesellschaftsanteile an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts oder aber die Gesellschafter gemeinsam als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) das Sondervermögen der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in die Körperschaft eingebracht haben.'

Nach dem Vertrag ... waren eindeutig die Gesellschafter Einbringende. Eine andere Auslegung lässt diese Vertragsbestimmung nicht zu und ist auch ohne rechtliche Bedeutung, da nach § 12 sowohl Unternehmen als auch Mitunternehmeranteile begünstigt einbringungsfähig sind." Nach dem Vertrag ... waren eindeutig die Gesellschafter Einbringende. Eine andere Auslegung lässt diese Vertragsbestimmung nicht zu und ist auch ohne rechtliche Bedeutung, da nach Paragraph 12, sowohl Unternehmen als auch Mitunternehmeranteile begünstigt einbringungsfähig sind."

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Amtsbeschwerde des nach §§ 19 und 30 Abs. 4 letzter Satz AVOG 2010 zuständigen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begehrt wird. Gegen diesen Bescheid richtet sich die Amtsbeschwerde des nach Paragraphen

19, und 30 Absatz 4, letzter Satz AVOG 2010 zuständigen Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel, in der die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften begehrt wird.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der sie die Abweisung der Beschwerde als unbegründet beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das beschwerdeführende Finanzamt sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin, die belangte Behörde habe die Kernaussage des zitierten Erkenntnisses vom 14. November 1996, Zl. 94/16/0157, verkannt. Eine allgemeine Aussage - wie die belangte Behörde offensichtlich aus dem Erkenntnis ableite -, wonach bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen stets bloß auf das Bestehen der Gesellschaft - unabhängig von einem allfälligen Gesellschafterwechsel bzw. -neueintritt innerhalb der Zweijahresfrist - abzustellen sei, sei dem Erkenntnis nicht zu entnehmen. Bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen durch die Mitunternehmer sei die persönliche Beziehung zur Besitzzeit des Gesellschafters herzustellen und diese Zeit nach § 22 Abs. 4 UmgrStG maßgeblich. Dem Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. September 2005 sei klar zu entnehmen, dass die Gesellschafter selbst Einbringende seien. Einbringungsgegenstand seien die im Eigentum der Gesellschafter stehenden Kommanditanteile sowie das Sonderbetriebsvermögen (Grundstücksanteile). Dagegen habe der Betrieb im Eigentum der Mitunternehmerschaft gestanden, der nach dem klaren Vertragsinhalt des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages nicht Einbringungsgegenstand gewesen sei. Ebenso scheine nicht die Mitunternehmerschaft als Einbringende auf. Weiters hätten die Gesellschafter als Gegenleistung für die Übertragung ihrer Mitunternehmeranteile einschließlich Sonderbetriebsvermögen (Anteile an den Liegenschaften) Geschäftsanteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft durch Kapitalerhöhung erworben. Das beschwerdeführende Finanzamt sieht die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides zusammengefasst darin, die belangte Behörde habe die Kernaussage des zitierten Erkenntnisses vom 14. November 1996, Zl. 94/16/0157, verkannt. Eine allgemeine Aussage - wie die belangte Behörde offensichtlich aus dem Erkenntnis ableite -, wonach bei Einbringung von Mitunternehmeranteilen stets bloß auf das Bestehen der Gesellschaft - unabhängig von einem allfälligen Gesellschafterwechsel bzw. -neueintritt innerhalb der Zweijahresfrist - abzustellen sei, sei dem Erkenntnis nicht zu entnehmen. Bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen durch die Mitunternehmer sei die persönliche Beziehung zur Besitzzeit des Gesellschafters herzustellen und diese Zeit nach Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG maßgeblich. Dem Einbringungs- und Sacheinlagevertrag vom 28. September 2005 sei klar zu entnehmen, dass die Gesellschafter selbst Einbringende seien. Einbringungsgegenstand seien die im Eigentum der Gesellschafter stehenden Kommanditanteile sowie das Sonderbetriebsvermögen (Grundstücksanteile). Dagegen habe der Betrieb im Eigentum der Mitunternehmerschaft gestanden, der nach dem klaren Vertragsinhalt des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages nicht Einbringungsgegenstand gewesen sei. Ebenso scheine nicht die Mitunternehmerschaft als Einbringende auf. Weiters hätten die Gesellschafter als Gegenleistung für die Übertragung ihrer Mitunternehmeranteile einschließlich Sonderbetriebsvermögen (Anteile an den Liegenschaften) Geschäftsanteile an der übernehmenden Kapitalgesellschaft durch Kapitalerhöhung erworben.

Gemäß § 2 Z. 3 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht. Gemäß Paragraph 2, Ziffer 3, KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht.

Nach § 12 Abs. 1 erster Satz UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (§ 15) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft (Abs. 3) tatsächlich übertragen wird. Nach Paragraph 12, Absatz eins, erster Satz UmgrStG liegt eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes vor, wenn Vermögen (Absatz 2,) auf Grundlage eines schriftlichen Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) und einer Einbringungsbilanz (Paragraph 15,) nach Maßgabe des Paragraph 19, einer übernehmenden Körperschaft (Absatz 3,) tatsächlich übertragen wird.

Nach Abs. 4 leg. cit. sind auf Einbringungen die §§ 13 bis 22 anzuwenden. Nach Absatz 4, leg. cit. sind auf Einbringungen die Paragraphen 13, bis 22 anzuwenden.

Nach § 22 Abs. 4 UmgrStG sind Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 von den

Kapitalverkehrssteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des GebG 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht. Nach Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG sind Einbringungen nach Paragraph 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach Paragraph 19, von den Kapitalverkehrssteuern und von den Gebühren nach Paragraph 33, TP 21 des GebG 1957 befreit, wenn das zu übertragende Vermögen am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden besteht.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das aufgrund des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 28. September 2005 eingebrachte (Sonderbetriebs-) Vermögen, namentlich die Anteile an Liegenschaften, am Tag des Abschlusses des Vertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestand. Die belangte Behörde sah offenbar den Befreiungstatbestand des § 22 Abs. 4 UmgrStG in Ansehung des zitierten Erkenntnisses vom 14. November 1996 erfüllt: Es bestehe kein Grund, für eine Kommanditgesellschaft bzw. deren Gesellschafter einer andere Auffassung zu vertreten. Der Wechsel der Gesellschafter bzw. deren Neueintritt innerhalb dieser Frist sei daher nicht als befreiungsschädlich zu werten. Nach dem Vertrag seien eindeutig die Gesellschafter Einbringende gewesen. Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das aufgrund des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 28. September 2005 eingebrachte (Sonderbetriebs-) Vermögen, namentlich die Anteile an Liegenschaften, am Tag des Abschlusses des Vertrages länger als zwei Jahre als Vermögen des Einbringenden bestand. Die belangte Behörde sah offenbar den Befreiungstatbestand des Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG in Ansehung des zitierten Erkenntnisses vom 14. November 1996 erfüllt: Es bestehe kein Grund, für eine Kommanditgesellschaft bzw. deren Gesellschafter einer andere Auffassung zu vertreten. Der Wechsel der Gesellschafter bzw. deren Neueintritt innerhalb dieser Frist sei daher nicht als befreiungsschädlich zu werten. Nach dem Vertrag seien eindeutig die Gesellschafter Einbringende gewesen.

In dem eingangs zitierten Erkenntnis vom 14. November 1996, Slg 7139/F, führte der Verwaltungsgerichtshof tragend aus:

"In der Regierungsvorlage (266 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) wird zu § 22 Abs. 3 ausgeführt: "In der Regierungsvorlage (266 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates römisch achtzehn. Gesetzgebungsperiode wird zu Paragraph 22, Absatz 3, ausgeführt:

'Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der Zweijahresfrist erworben haben oder nicht. Die persönliche Beziehung ist nur bei der Einbringung von Gesellschaftsanteilen selbst herzustellen.'

Im Bericht des Finanzausschusses (354 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP) heißt es: Im Bericht des Finanzausschusses (354 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates römisch achtzehn. Gesetzgebungsperiode heißt es:

'Umgründungen stellen - wirtschaftlich betrachtet - lediglich einen Formwechsel der Unternehmensorganisation dar. ...

Weiters sollen die Begünstigungen außerhalb des Ertragsteuerebereiches, als endgültiger Verzicht auf die Besteuerung, Umgründungen als besondere Vorgänge nicht erschweren oder verhindern.'

Nach § 22 Abs. 3 UmgrStG können - dies wird durch die in der Regierungsvorlage erklärte Absicht des Gesetzgebers verstärkt - auch Personengesellschaften (Mitunternehmergesellschaften) ihr Vermögen kapitalverkehrsteuerbefreit in eine Körperschaft einbringen. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist eine Personengesellschaft, der unter bestimmten Voraussetzungen Nach Paragraph 22, Absatz 3, UmgrStG können - dies wird durch die in der Regierungsvorlage erklärte Absicht des Gesetzgebers verstärkt - auch Personengesellschaften (Mitunternehmergesellschaften) ihr Vermögen kapitalverkehrsteuerbefreit in eine Körperschaft einbringen. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist eine Personengesellschaft, der unter bestimmten Voraussetzungen

Mitunternehmerschaft zukommt ... Das der Gesellschaft bürgerlichen

Rechts gewidmete Vermögen steht nach der Regelung des ABGB im Miteigentum der Gesellschafter, soweit diese nicht reine Arbeitsgesellschafter sind. Es bildet ein Sondervermögen. Der Miteigentumsanteil ist nämlich gesellschaftsrechtlich gebunden, sodaß nur nach der gesellschaftsrechtlichen Regelung darüber verfügt werden darf, aber frei verfügt werden kann. Das Gesellschaftsvermögen ist als Sondervermögen von den anderen Vermögen der Mitglieder (Privatvermögen) zu trennen (§ 1182 ABGB). Rechte und Verbindlichkeiten, die ein Dritter gegen die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat, sind also von den Rechten und Verbindlichkeiten gegen einzelne Mitglieder zu

unterscheiden. Rechts gewidmetes Vermögen steht nach der Regelung des ABGB im Miteigentum der Gesellschafter, soweit diese nicht reine Arbeitsgesellschafter sind. Es bildet ein Sondervermögen. Der Miteigentumsanteil ist nämlich gesellschaftsrechtlich gebunden, sodaß nur nach der gesellschaftsrechtlichen Regelung darüber verfügt werden darf, aber frei verfügt werden kann. Das Gesellschaftsvermögen ist als Sondervermögen von den anderen Vermögen der Mitglieder (Privatvermögen) zu trennen (Paragraph 1182, ABGB). Rechte und Verbindlichkeiten, die ein Dritter gegen die Gesellschaft bürgerlichen Rechts hat, sind also von den Rechten und Verbindlichkeiten gegen einzelne Mitglieder zu unterscheiden.

... Überträgt eine solche Personengesellschaft ihr Vermögen einer

übernehmenden Körperschaft, dann ist für diese Einbringung die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach § 22 Abs. 3 UmgrStG gegeben. Übernehmenden Körperschaft, dann ist für diese Einbringung die Befreiung von der Gesellschaftsteuer nach Paragraph 22, Absatz 3, UmgrStG gegeben.

Wenn nun die belangte Behörde die Ansicht vertritt, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts könne mangels Rechtspersönlichkeit, Parteifähigkeit und Berechtigung, ein Vollhandelsgewerbe zu führen, nicht Einbringende im Sinne des UmgrStG sein, sondern es könnten nur deren Gesellschafter Einbringende sein, dann verkennt sie - wie dargestellt - die Rechtslage. Auch eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft), somit auch eine Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, kann nach den Bestimmungen des UmgrStG die Einbringende des Vermögens in die Körperschaft sein. Bei einbringenden Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) ist - wie bereits erwähnt - die Zweijahresfrist unabhängig davon auf die Gesellschaft zu beziehen, ob die Gesellschafter (Mitunternehmer) die Anteile innerhalb der

Zweijahresfrist erworben haben oder nicht ... Daraus folgt, daß

auch bei Einbringung durch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf die Dauer der Zugehörigkeit des Einbringungsvermögens zur Gesellschaft bürgerlichen Rechts abzustellen ist und ein Gesellschafterwechsel innerhalb der Zwei-Jahres-Frist nicht

befreiungsschädlich ist ... Im Beschwerdefall bedeutet dies, daß

durch den erfolgten Eintritt von S.M. und W.S. in die von ihren Eltern geführte Gesellschaft bürgerlichen Rechts innerhalb von zwei Jahren vor der Einbringung der Gesellschaft bürgerlichen Rechts in die übernehmende Körperschaft die Kapitalverkehrsteuerbefreiung nicht verlorengeht, sofern die vorliegende Gesellschaft nach bürgerlichem Recht eine Mitunternehmerschaft war; dies wäre wohl auch noch zu klären. Die im angefochtenen Bescheid vertretene Rechtsansicht der belangten Behörde erweist sich somit als inhaltlich rechtswidrig.

Auf Grund der Verkennung der Rechtslage unterblieb im angefochtenen Bescheid die widerspruchsfreie Darstellung des sich auf Grund des Einbringungsvertrages ergebenden maßgebenden Sachverhaltes."

Der Verwaltungsgerichtshof stellte damit klar, dass auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts Einbringende im Sinne des UmgrStG sein könne und in diesem Fall ein Gesellschafterwechsel innerhalb der Zweijahresfrist des § 22 (damals:) Abs. 3 UmgrStG unschädlich sei. Der Verwaltungsgerichtshof stellte damit klar, dass auch eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts Einbringende im Sinne des UmgrStG sein könne und in diesem Fall ein Gesellschafterwechsel innerhalb der Zweijahresfrist des Paragraph 22, (damals:) Absatz 3, UmgrStG unschädlich sei.

Im nun vorliegenden Beschwerdefall hatten die drei Söhne von DI R. - abgesehen von den Kommanditanteilen - ihre Anteile an den gesellschaftssteuergegenständlichen Liegenschaften innerhalb der Zweijahresfrist geschenkt erhalten. Das Miteigentum an diesen Liegenschaften kam daher nicht der Kommanditgesellschaft zu, sondern - wenngleich als Sonderbetriebsvermögen - den drei Söhnen, die in weiterer Folge nach dem klaren Inhalt des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages als Einbringende diese Liegenschaftsanteile in die Mitbeteiligte einbrachten.

Mögen auch die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft nach § 161 Abs. 2 HGB (nunmehr UGB) gesamthandschaftlich verbunden sein (vgl. Koppensteiner in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch³, RZ 4 zu § 161 HGB, sowie Koppensteiner/Auer in Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch (2009), RZ 4 zu § 161 UGB), so kommt der Kommanditgesellschaft - anders als der Gesellschaft bürgerlichen Rechts - gemäß § 105 UGB Rechtsfähigkeit zu und ist zwischen dem Vermögen der Kommanditgesellschaft und dem Vermögen der Gesellschafter zu unterscheiden (vgl. Koppensteiner in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch³, RZ 3 bis 11 zu § 124 HGB). Mögen auch die Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft nach Paragraph 161, Absatz 2, HGB (nunmehr

UGB) gesamthandschaftlich verbunden sein vergleiche , Koppensteiner in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch³, RZ 4 zu Paragraph 161, HGB, sowie Koppensteiner/Auer in Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch (2009), RZ 4 zu Paragraph 161, UGB), so kommt der Kommanditgesellschaft - anders als der Gesellschaft bürgerlichen Rechts - gemäß Paragraph 105, UGB Rechtsfähigkeit zu und ist zwischen dem Vermögen der Kommanditgesellschaft und dem Vermögen der Gesellschafter zu unterscheiden vergleiche , Koppensteiner in Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch³, RZ 3 bis 11 zu Paragraph 124, HGB).

Unbestritten ist, dass die eingebrachten, gesellschaftsteuergegenständlichen Liegenschaftsanteile im Eigentum der Söhne standen, die diese Anteile innerhalb der Zwei-Jahres-Frist des § 22 Abs. 4 UmgrStG erworben hatten. Unter Zugrundelegung des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 28. September 2005 brachten die Söhne ihre Liegenschaftsanteile in die Mitbeteiligte ein, somit eigenes Vermögen, das sie innerhalb der Zwei-Jahres-Frist des § 22 Abs. 4 UmgrStG erworben hatten. Damit scheidet jener Gesichtspunkt, den der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 14. November 1996 als entscheidend ins Auge gefasst hatte, nämlich, dass möglicherweise die (selbst nicht rechtsfähige) Gesellschaft bürgerlichen Rechts Einbringende im Sinn des UmgrStG gewesen sei, im vorliegenden Fall aus. Denn anders als die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist eine Kommanditgesellschaft rechtsfähig und könnte damit u.a. auch selbst Eigentum an Liegenschaften erwerben, veräußern, aber auch einbringen. Da aber im Beschwerdefall das Eigentum an den Liegenschaften nicht der Kommanditgesellschaft, sondern den Kommanditisten zukam, können die im zitierten Erkenntnis vom 14. November 1996 ausschlaggebenden Überlegungen zu einem Gesellschafterwechsel im nun zu entscheidenden Beschwerdefall dahingestellt bleiben. Unbestritten ist, dass die eingebrachten, gesellschaftsteuergegenständlichen Liegenschaftsanteile im Eigentum der Söhne standen, die diese Anteile innerhalb der Zwei-Jahres-Frist des Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG erworben hatten. Unter Zugrundelegung des Einbringungs- und Sacheinlagevertrages vom 28. September 2005 brachten die Söhne ihre Liegenschaftsanteile in die Mitbeteiligte ein, somit eigenes Vermögen, das sie innerhalb der Zwei-Jahres-Frist des Paragraph 22, Absatz 4, UmgrStG erworben hatten. Damit scheidet jener Gesichtspunkt, den der Verwaltungsgerichtshof im zitierten Erkenntnis vom 14. November 1996 als entscheidend ins Auge gefasst hatte, nämlich, dass möglicherweise die (selbst nicht rechtsfähige) Gesellschaft bürgerlichen Rechts Einbringende im Sinn des UmgrStG gewesen sei, im vorliegenden Fall aus. Denn anders als die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist eine Kommanditgesellschaft rechtsfähig und könnte damit u.a. auch selbst Eigentum an Liegenschaften erwerben, veräußern, aber auch einbringen. Da aber im Beschwerdefall das Eigentum an den Liegenschaften nicht der Kommanditgesellschaft, sondern den Kommanditisten zukam, können die im zitierten Erkenntnis vom 14. November 1996 ausschlaggebenden Überlegungen zu einem Gesellschafterwechsel im nun zu entscheidenden Beschwerdefall dahingestellt bleiben.

Damit belastete die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb dieser gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war. Damit belastete die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit seines Inhaltes, weshalb dieser gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

Wien, am 27. September 2012

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2012:2011160220.X00

Im RIS seit

22.10.2012

Zuletzt aktualisiert am

07.02.2013

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