jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2001/11/29 99/16/0119

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.11.2001

Index

E3L E09303000;
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

31969L0335 Kapital Ansammlungs-RL indirekte Steuern Art4 Abs3 lita;
BAO §93 Abs3 lita;
KVG 1934 §2 Z2 idF 1994/629;
KVG 1934 §2 Z3 idF 1994/629;
KVG 1934 §2 Z4 idF 1994/629;
KVG 1934 §4 Abs2 Z1 idF 1994/629;
KVG 1934 §6 Abs1 Z2 idF 1994/629;
KVG 1934 §6 Abs1 Z3 idF 1994/629;
UmgrStG 1991 §23;
UmgrStG 1991 §26 Abs3;
UmgrStG 1991 §31 Abs2;
UmgrStG 1991 §39;
VwRallg;

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 99/16/0120

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Valenta, über die Beschwerden 1. der L-Gesellschaft m. b. H. & Co KG in O, und 2. der M Verwaltungs- und Handelsgesellschaft m. b. H. & Co KG in G, beide vertreten durch Dr. Arnold Rechtsanwalts-Kommandit-Partnerschaft in Wien I, Wipplingerstraße 10, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 25. Februar 1999, Zlen. RV 202/1-9/1998, RV 201/1-9/98, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den Beschwerdeführern Aufwendungen in Höhe von jeweils S 15.000,-- (1.090,05 EUR) binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zum Stichtag 19. September 1996 bestand die zur Firmenbuchnummer (FN) 27076 v protokollierte H-GmbH & Co KG. Ihre Gesellschafter waren die H-GmbH als Komplementärin sowie C und M als Kommanditisten. Weiters bestanden die zur FN 132551 d protokollierte Erstbeschwerdeführerin (mit der C-GmbH als Komplementärin und C als Kommanditisten) und schließlich die zu FN 27104 i protokollierte Zweitbeschwerdeführerin (mit der M-GmbH als Komplementärin und M als Kommanditisten).

Am 19. September 1996 errichteten C, M, die H-GmbH, die H-GmbH & Co KG, die Erst- und Zweitbeschwerdeführerin sowie die Cund die M-GmbH eine aus vier Abschnitten bestehende "Gemeinsame Urkunde". Im Abschnitt A (als "Teilungsvertrag" bezeichnet) wurde zunächst festgehalten, dass die H-GmbH & Co KG unter anderem zwei selbständige, am Tag des Vertragsabschlusses jeweils länger als zwei Jahre bestehende, Teilbetriebe (Teilbetrieb I bzw. II) führe. Weiters wurde auf Grund der dem Vertrag angeschlossenen Teilungsbilanz mit Wirkung vom 31. Jänner 1996 eine Realteilung des Vermögens der H-GmbH & Co KG in der Weise vereinbart, dass der Teilbetrieb I an C als Nachfolgeunternehmer und der Teilbetrieb II an M als Nachfolgeunternehmer übertragen werde. Ein dritter Teilbetrieb (Handelsbetrieb) sollte bei der H-GmbH & Co KG verbleiben.

Der Abschnitt B der Urkunde trug die Überschrift "Zusammenschlussvertrag C - C-GmbH & Co KG" und bestimmte, dass, ebenfalls mit Wirkung vom 31. Jänner 1996, der von C laut Abschnitt A der Urkunde erworbene Teilbetrieb I an die Erstbeschwerdeführerin, an welcher C als Kommanditist beteiligt war, in Anwendung des § 23 UmgrStG übertragen werden sollte. Der Abschnitt C enthielt eine analoge Bestimmung betreffend Übertragung des von M erworbenen Teilbetriebes II an die Zweitbeschwerdeführerin.

Mit Abgabenerklärungen vom 25. September 1996 zeigten sowohl die Erst- als auch die Zweitbeschwerdeführerin die Rechtsvorgänge dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz (im Folgenden: Finanzamt) als freiwillige Gesellschafterleistungen gemäß § 2 Z. 4 KVG an, beanspruchten jedoch eine Abgabenbefreiung nach Art IV UmgrStG.

Mit Bescheiden vom 19. März 1997 schrieb das Finanzamt, ausgehend von den in der Teilungsbilanz angesetzten (Verkehrs-) Werten, der Erst- und der Zweitbeschwerdeführerin jeweils Gesellschaftsteuer betreffend die Einbringung der Teilbetriebe durch C bzw. M gemäß § 2 Z. 3 KVG vor. Die Steuerbefreiung nach Art IV UmgrStG könne nicht gewährt werden, da der Teilbetrieb durch Realteilung von C bzw. M erworben worden sei und daher die Zweijahresfrist nicht abgelaufen sei.

Gegen diese Bescheide erhoben die Beschwerdeführerinnen Berufung. Bei vernünftiger Würdigung aller Umstände bzw. unter Berücksichtigung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise könne man nicht wie das Finanzamt davon ausgehen, dass C bzw. M zunächst ein Einzelunternehmen neu gegründet hätten und dieses dann in die jeweilige KG eingebracht hätten. Die diesbezüglichen Ausführungen in der "Gemeinsamen Urkunde" stellten lediglich einen gedanklichen Ablauf zu Verständniszwecken dar, ohne zwingend darzutun, dass hier voneinander unabhängige Schritte vorlägen. In Wahrheit seien von der H-GmbH & Co KG für die Kommanditisten Teilbetriebe eingebracht worden, die unbestritten länger als zwei Jahre bestanden hätten.

Selbst wenn das Finanzamt eine Anwendbarkeit nur des Art IV UmgrStG (betreffend Zusammenschluss) erwäge, so könne es sich nicht auf die Nichteinhaltung der Zweijahresfrist des § 26 Abs. 3 UmgrStG stützen. Selbst unter Annahme, dass C bzw. M das Vermögen als Ergebnis einer Realteilung erhalten und sogleich in die GmbH & Co KGs eingebracht hätten, sei in verfassungskonformer Interpretation dem Sinn und Zweck der Befreiungsbestimmung des UmgrStG entsprechend die Zeit, während der die Teilbetriebe der H-GmbH & Co KG gehörte, anzurechnen. C und M, die Kommanditisten der Beschwerdeführerin, hätten als Mitunternehmer der H-GmbH & Co KG deren Unternehmen mehr als zwei Jahre mitbesessen. Auch für das Wiederkaufsrecht nach § 1068 ABGB genüge Miteigentum des Verkäufers.

Nach § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG idF BGBl Nr. 629/1994 sei die Übertragung von Teilbetrieben von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten gesellschaftsteuerfrei. Diese Steuerbefreiung sei erforderlich,

um dem Art 7 Abs. 1 der Kapitalverkehrsteuerrichtlinie (69/335/EWG) zu entsprechen. Der Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG beziehe sich seinem Wortlaut nach nicht nur auf Einbringungen, sondern auch auf Verschmelzungs- sowie Spaltungsvorgänge und decke sich abgesehen von der Zweijahresfrist mit den Verkehrsteuerbefreiungen des UmgrStG. Abgesehen davon, dass die Zweijahresfrist europarechtlich nicht gedeckt sei, müsse das, was innerstaatlich für Spaltungen von Kapitalgesellschaften gelte, gleichermaßen auch für Realteilungen von Kapitalgesellschaften im gesellschaftsteuerrechtlichen Sinn dh auch für Gesellschaften nach § 4 Abs. 2 KVG gelten.

Zuletzt beriefen sich die beschwerdeführenden Gesellschaften auch auf § 6 Abs. 1 Z. 2 lit. a KVG, der aus Überlegungen zum Gleichheitssatz anzuwenden sei.

Nachdem abweisende Berufungsvorentscheidungen ergangen waren, beantragten die beschwerdeführenden Gesellschaften die Vorlage ihrer Berufungen an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit den angefochtenen Bescheiden gab die belangte Behörde den Berufungen keine Folge. Zur Begründung führte sie aus, C und M seien als Kommanditisten zwar Gesamthandeigentümer des Gesellschaftsvermögens gewesen, seien aber erst durch die Realteilung Eigentümer der Teilbetriebe geworden. Bei der im Bereich der Verkehrsteuern gebotenen formalrechtlichen Betrachtungsweise sei dieses Vermögen den beschwerdeführenden Gesellschaften übertragen worden, sodass die gesetzlich geforderte Frist des § 26 Abs. 3 UmgrStG nicht gewahrt sei. Die vermögensmäßige Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft sei von einem anderen Vermögen (Einzelunternehmen) klar abzugrenzen. Für Spaltungen gelte Art. VI UmgrStG, auf Grund der Verschiedenheit von Körperschaften und sonstigen Rechtspersonen sei die Berufung auf die Grundsätze des Spaltungsrechts nicht erfolgversprechend. Die Anwendung von § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG scheitere bereits daran, dass die geteilte KG keine Gesellschaftsrechte an den die Vermögen letztlich erhaltenden Gesellschaften erwerbe, weshalb auch eine Gegenleistung (in Form der Teilbetriebsübertragung) nicht möglich erscheine. Die Nachfolgeunternehmer C und M hätten das auf Grund der Realteilung erworbene eigene Vermögen und nicht das einer Kapitalgesellschaft als Gegenleistung für den Erwerb von Gesellschaftsrechten übertragen.

Gegen diese Bescheide richten sich die vorliegenden Beschwerden, mit denen sich die Beschwerdeführerinnen jeweils in ihrem Recht auf Gesellschaftsteuerfreiheit verletzt erachten und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend machen.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die Gegenschriften der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die zur gemeinsamen Beratung und Beschlussfassung verbundenen Beschwerden erwogen:

§ 2 Z. 2 bis 4 des Kapitalverkehrsteuergesetzes in der Fassung der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 (KVG) lautet:

"§ 2

Gegenstand der Steuer

Der Gesellschaftsteuer unterliegen:

(...)

2. Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt;

3. freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn das Entgelt in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte besteht (Beispiel: Zuzahlungen bei Umwandlung von Aktien in Vorzugsaktien);

4. folgende freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, 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;

(...)"

Gemäß § 5 Abs. 2 Z. 1 KVG gelten als Kapitalgesellschaften im Sinne des KVG auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Sowohl die Beschwerdeführerinnen als auch die H-GmbH & Co KG sind also Kapitalgesellschaften im Sinne des KVG.

Die von C bzw. M in der Vereinbarung vom 19. September 1996 zugesagte Übertragung der Teilbetriebe I und II an die Erst- bzw. Zweitbeschwerdeführerin können, anders als von den Behörden bzw. den Beschwerdeführerinnen im Verwaltungsverfahren angenommen, keine freiwilligen Leistungen nach § 2 Z. 3 oder Z. 4 KVG darstellen. Es handelt sich bei den Zusammenschlussverträgen im Verhältnis zwischen C und der C-GmbH sowie zwischen M und der M-GmbH nämlich um eine nachträgliche Änderung der Gesellschaftsverträge der Beschwerdeführerinnen (Huber in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG2 (1995), § 23, Rz. 52). Damit kann es sich bei den Übertragungen nur um Zuwendungen an die Beschwerdeführerinnen aus dem jeweiligen Gesellschafterverhältnis, nämlich "weitere Einzahlungen" und somit Leistungen gemäß § 2 Z. 2 KVG handeln (vgl. Dorazil, KVG-Kurzkommentar2 (1997), Anm. III.11 zu § 2 KVG). Allein die Subsumtion unter eine falsche Ziffer des § 2 KVG führt allerdings noch nicht zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides, weil dessen Begründung keine Rechtskraftwirkung zukommt (vgl. das hg. Erk. vom 18. April 1997, Zl. 95/16/0185). Da die Rechtsfolgen für alle Steuertatbestände des § 2 KVG gleich sind, findet allerdings dadurch eine Verletzung der Beschwerdeführerinnen in subjektiven Rechten keinesfalls statt.

Die Beschwerdeführerinnen haben ihre Argumentation im Verwaltungsverfahren und in der Beschwerde zum Großteil auf die Anwendbarkeit der Befreiungsbestimmungen in § 26 Abs. 3 bzw. § 31 Abs. 2 UmgrStG gestützt und dazu ausgeführt, dass in wirtschaftlicher Betrachtungsweise die Übertragung der zwei Teilbetriebe von der H-GmbH & Co KG an die Erst- bzw. Zweitbeschwerdeführerin jeweils nur einen Übertragungsvorgang darstelle.

Diese Sichtweise verkennt, dass der Gesetzgeber in § 39 UmgrStG ergänzende steuerentlastende Vorschriften für Fälle mehrfacher Umgründungen auf einen Stichtag nur hinsichtlich der Ertragsteuern vorgesehen hat, während die gebühren- und verkehrsteuerrechtlichen Befreiungsbestimmungen (insb. § 26 Abs. 3 und § 31 Abs. 2 UmgrStG) mangels Erfüllung der 2-Jahre-Frist nicht anzuwenden sind (Khun in Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, aaO, § 39, Rz. 17). Der Tatbestand des § 39 UmgrStG ist gegeben, weil in der ersten Stufe Vermögen in Form einer Realteilung an die Nachfolgeunternehmer C und M übertragen wird, während in zweiter Stufe C bzw. M dieses Vermögen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten an die beschwerdeführenden Gesellschaften übertragen wurde, womit ein Zusammenschluss nach den §§ 23 ff UmgrStG vorliegt (vgl. Huber, aaO, § 23, Rz. 74, Beispiel 4.).

Eine weitere Auseinandersetzungen mit den Bestimmungen des UmgrStG kann aber im Hinblick auf die von der Beschwerdeführerin ebenfalls ins Treffen geführte Befreiungsbestimmung des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG unterbleiben. Demnach bleibt der Erwerb von Gesellschaftsrechten oder deren Erhöhung, wenn und soweit auf die Kapitalgesellschaft als Gegenleistung das gesamte Vermögen, ein Betrieb oder Teilbetrieb einer anderen Kapitalgesellschaft übertragen wird, steuerfrei. Dies gilt nicht, wenn die Kapitalgesellschaft, an der Gesellschaftsrechte erworben werden, für die übernommenen Sacheinlagen bare Zahlungen oder sonstige Leistungen von mehr als 10 % des Nennwertes der Gesellschaftsrechte leistet oder gewährt.

Diese durch die Novelle BGBl. Nr. 629/1994 neu in das KVG eingeführte Regelung beruht nach den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage (1713 dBlgNR XVIII. GP) auf der Erwägung, dass das Vermögen einer Kapitalgesellschaft, das gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine andere Kapitalgesellschaft eingebracht wird, in gewissem Umfang bereits der Gesellschaftsteuer unterlegen hat. Wie Rief/Staringer, Die geplante EU-Anpassung im Bereich der Gebühren und Kapitalverkehrsteuern, SWK 1994, S. A 479, und ihnen folgend Dorazil, aaO, S. 164 ff, zutreffend ausführen, sind sowohl die Z. 2 als auch die Z. 3 des § 6 Abs. 1 KVG, in Anlehnung an Art 4 Abs. 3 lit. a der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969, 69/335/EWG, betreffend die indirekten Steuern auf die

Ansammlung von Kapital von dem in den EB treffend formulierten Gedanken der Einmalbesteuerung getragen. Weiters soll sich - abgesehen von der dort erforderlichen Zweijahresfrist - die Steuerbefreiung des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG mit den Verkehrsteuerbefreiungen des UmgrStG decken.

Dieser Gedanke der bereits einmal erfolgten Besteuerung trifft auch auf die von der H-GmbH & Co KG übertragenen Teilbetriebe zu. Dabei kann es entgegen der Auffassung der belangten Behörde nicht von Bedeutung sein, dass die als Gegenleistung erworbenen Gesellschaftsrechte an den beschwerdeführenden Gesellschaften nicht unmittelbar der H-GmbH & Co KG, sondern kurzfristig C bzw. M zufallen, weil dies an der "in gewissem Umfang" bereits erfolgten Besteuerung des übertragenen Vermögens nichts ändert. Dieses Auslegungsergebnis findet im Wortlaut des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG seine Deckung, der lediglich auf einen Erwerb von Gesellschaftsrechten an der übernehmenden Kapitalgesellschaft (im Gegensatz zur Gewährung von baren Zahlungen oder sonstigen Leistungen), nicht aber auf die Person des Veräußerers abstellt. Die Einschaltung von C und M als eine Art "Zwischenhändler" war erforderlich, weil nur C und M als Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaften ihre Gesellschaftsrechte erhöhen konnten. Maßgeblich erscheint für die Anwendbarkeit dieser Bestimmung, dass sie auf die Übertragung eines Betriebes bzw. Teilbetriebes und nicht auf eine Rechtsform abstellt und dass im vorliegenden Fall tatsächlich Teilbetriebe einer Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG, nämlich der H-GmbH & Co KG, übertragen wurden, was in der uno-actu-Durchführung des Teilbetriebsüberganges zum Ausdruck kommt. Von Teilbetrieben im Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG könnte nicht gesprochen werden, wenn C bzw. M die Teilbetriebe als Einzelunternehmen weiter geführt hätten; diesfalls wäre ein gesellschaftsteuerfreier Zusammenschluss erst wieder nach Erfüllung der zweijährigen Wartefrist des § 26 Abs. 3 UmgrStG möglich. Da aber im vorliegenden Fall die vom Gesetz aufgestellten zivilrechtlichen Voraussetzungen des Erwerbs von Gesellschaftsrechten (und keiner anderen Leistungen) als Gegenleistung für die Übertragung von Teilbetrieben einer Kapitalgesellschaft erfüllt sind, kommt es auf die weitere vertragliche Ausgestaltung ("Übertragung" der Teilbetriebe an C bzw. M im ersten Teil des Vertrages und "Zusammenschluss" mit den beschwerdeführenden Gesellschaften in den darauf folgenden Vertragsabschnitten) nicht mehr an.

Dies hat die belangte Behörde verkannt und daher die angefochtenen Bescheide mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben waren.

Der Ausspruch über den Kostenersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 29. November 2001

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2001:1999160119.X00

Im RIS seit

12.04.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at