

# TE Vwgh Erkenntnis 1996/4/25 95/16/0011

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 25.04.1996

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/06 Verkehrsteuern;

33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §115;

BAO §184;

BewG 1955 §1 Abs1;

BewG 1955 §10 Abs2;

BewG 1955 §10;

BewG 1955 §12;

BewG 1955 §13 Abs2;

HGB §2;

HGB §3;

KVG 1934 §2 Z1;

KVG 1934 §6 Abs1 Z4;

KVG 1934 §8 Z1 litb;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinel und die Hofräte Dr. Steiner und Dr. Fellner als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Marihart, über die Beschwerde der Tagesklinik Dr. P Gesellschaft m.b.H. & Co KG in L, vertreten durch H, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 19. April 1994, Zl. 54/2-9/Nd-1994, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.010,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen; das Kostenmehrbegehren wird abgewiesen.

## Begründung

Mit Kommanditgesellschaftsvertrag vom 22. Dezember 1992 errichteten die Tagesklinik Dr. P Gesellschaft m.b.H. (im folgenden kurz: Komplementärin) und die Dr. P Beteiligungsges.m.b.H. (im folgenden kurz: Kommanditistin) die Tagesklinik Dr. P GmbH & Co KG (im folgenden kurz: KG bzw. Beschwerdeführerin), und zwar "mit Wirkung vom 30. Juni 1992".

Während die Komplementärin keine Substanzbeteiligung übernahm und keine Einlage leistete, brachte die Kommanditistin (deren Kommanditeinlage mit S 100.000,- vereinbart wurde) das von ihr seit 30. Juni 1990 an der Anschrift Linz, Starhembergstraße 12, betriebene Unternehmen (und zwar eine in der Betriebsform einer Tagesklinik geführte Krankenanstalt) unter Fortführung der Buchwerte in Anrechnung auf die Kommanditbeteiligung in die KG ein.

Die KG wurde am 10. April 1993 in das Firmenbuch des LG Linz unter FN 29627w eingetragen.

Gegenüber dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz (im folgenden kurz: FA) wurde dazu die Auffassung vertreten, die Gesellschaftsgründung stelle einen Vorgang iS des Art. IV Umgründungssteuergesetz dar, weshalb keine Abgaben anfielen.

Mit Schreiben vom 1. März 1993 übermittelte die steuerliche Vertreterin der Beschwerdeführerin dem FA einen Jahresabschluß der Komplementärin zum 30. Juni 1992, in welchem in der Bilanz zum genannten Stichtag unter Anlagevermögen ua immaterielle Vermögensgegenstände von S 4,216.625,- ausgewiesen sind. In der Beilage 1 (Anlagenspiegel) wird der genannte Betrag einerseits in "Rechte und Vorteile sowie daraus abgeleitete Lizenzen" mit "Buchwert Stand am 30.6.92" im Ausmaß von S 121.841,- und andererseits in "Firmenwert" mit "Buchwert Stand am 30.6.92" im Ausmaß von S 4,094.784,- zergliedert. Dieselben Werte finden sich auch in den Erläuterungen zum Jahresabschluß.

Mit vorläufigem Gesellschaftsteuerbescheid vom 12. März 1993 setzte das FA gegenüber der Beschwerdeführerin für die Einbringung des Unternehmens als Sacheinlage durch die Kommanditistin ausgehend von der Bilanz zum 30. Juni 1992 und einem Wert von S 3,393.790,47 Gesellschaftsteuer fest, wobei die angestrebte Begünstigung gemäß Art. IV § 26 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz mit der Begründung versagt wurde, das übertragene Vermögen habe am Tage des Abschluß des Kommanditgesellschaftsvertrages noch nicht länger als zwei Jahre als Vermögen des Übertragenden bestanden. Die Kommanditistin sei nämlich erst am 17. Jänner 1991 in das Firmenbuch eingetragen worden.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit dem Argument, der tatsächliche Vermögenswert der Sacheinlage betrage S 1,226.195,-. Der Berufung angeschlossen war eine von der Komplementärin abgegebene Erklärung zur Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens zum 1. Jänner 1992.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. September 1993 wies das FA die Berufung ab, erklärte den Gesellschaftsteuerbescheid für endgültig und änderte ihn dahin ab, daß die Gesellschaftsteuer ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 5,442.820,- festgesetzt wurde. Begründet wurde dies damit, daß in der Bilanz zum 30. Juni 1992 immaterielle Vermögensgegenstände (Firmenwert und Rechte) ausgewiesen seien; diese Wirtschaftsgüter stellten in die neu gegründete KG eingebrachte Vermögensbestandteile dar und seien daher dem Werte der Sacheinlage zuzurechnen.

Zusätzlich zum Wert der Sacheinlage laut Berufung (S 1,226.195,-) bezog die Berufungsvorentscheidung einen Firmenwert in Höhe von S 4,094.784,- und Rechte im Werte von S 121.841,- in die Bemessungsgrundlage mit ein.

Dagegen begehrte die Beschwerdeführerin fristgerecht die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wobei sie vorbrachte, das Einzelunternehmen "Tagesklinik Dr. Povysil" sei per 30. Juni 1990 in eine (allerdings nicht näher bezeichnete) "neu gegründete GmbH" eingebracht worden. Die Firmenbucheintragung sei am 17. Jänner 1991 erfolgt. Der Sacheinlagevertrag sei am 4. März 1991 unterfertigt worden. Da das Einzelunternehmen buchmäßig überschuldet gewesen sei, habe man zur Herstellung der Einbringungsfähigkeit handelsrechtlich einen Ausgleichsposten in Höhe von S 4,725.112,33 eingestellt, der als Firmenwert bezeichnet worden sei. Dieser Wert beruhe auf einer Prognose künftiger Erträge und werde auf 15 Jahre verteilt abgeschrieben. Per 30. Juni 1992 sei der Betrieb der GmbH in die neu gegründete KG eingebracht worden.

Abgesehen von Ausführungen zur Zwei-Jahres-Frist des § 26 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz legte die Beschwerdeführerin ihre Rechtsauffassung dar, daß der Firmenwert aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden sei. Die "Rechte" seien zwar zu Recht angesetzt, aber doppelt berücksichtigt worden, weil sie im Einheitswert schon enthalten gewesen seien.

Zusätzlich machte die Beschwerdeführerin geltend, daß der maßgebliche Zeitpunkt für die Bewertung der Tag der Eintragung der KG im Firmenbuch sei, weil diese kein Grundhandelsgewerbe betreibe. Maßgebend sei also der 10. April 1993. Es komme auf den Wert des Betriebsvermögens an, das der KG in ihrem Entstehungszeitpunkt überlassen worden sei; aus der zwischenzeitig per 30. Jänner 1993 für die KG erstellten vorläufigen Bilanz ergebe sich ein negativer Einheitswert in Höhe von S 574.187,--.

Die belangte Behörde gab der Berufung keine Folge, änderte den Gesellschaftsteuerbescheid dahin ab, daß in die Bemessungsgrundlage neben dem Wert "Wert der Sacheinlage laut Berufung" (= S 1,226.195,--) an Firmenwert ein Betrag von S 4,094.784,-- einbezogen und die Steuer mit S 106.420,-- festgesetzt wurde und erklärte den Bescheid für endgültig.

In der Begründung versagte die belangte Behörde die von der Beschwerdeführerin angestrebte Steuerbefreiung gemäß § 26 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz mit dem Argument, daß zwischen dem Zeitpunkt der Eintragung der Kommanditistin in das Firmenbuch (17. Jänner 1991) und dem Abschluß des Kommanditgesellschaftsvertrages (22. Dezember 1991) ein Zeitraum von weniger als zwei Jahren gelegen sei.

Zur Bemessungsgrundlage führte die belangte Behörde (unter Berufung auf Judikatur des Bundesfinanzhofes) aus, daß bei der Berechnung des Wertes der Sacheinlage auch der Geschäftswert (Firmenwert) zu berücksichtigen sei.

In der Einbringungsbilanz zum 30. Juni 1992 sei ein solcher im Betrag von S 4,216.625,-- enthalten. Hinsichtlich der Berücksichtigung des Wertes "Rechte" in Höhe von S 121.841,-- folgte die belangte Behörde der Ansicht der Berufung, daß diese Position bereits unter den Betriebseinrichtungsgegenständen berücksichtigt worden sei. Betreffend den Wert der Sacheinlage wies die belangte Behörde darauf hin, daß diesbezüglich die Höhe mit S 1,226.195,-- in der Berufung außer Streit gestellt worden sei, worauf auch der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz verwiesen habe.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die ursprünglich an den Verfassungsgerichtshof erhobene und von diesem nach Ablehnung ihrer Behandlung antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde. Die Beschwerdeführerin macht Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend und erachtet sich in ihrem Recht darauf verletzt, keine Gesellschaftsteuer in Höhe von S 106.420,-- entrichten zu müssen.

Inhaltlich rügt die Beschwerde in erster Linie die Einbeziehung des Firmenwertes in die Bemessungsgrundlage und in zweiter Linie den von der belangten Behörde für die Bewertung als maßgeblich erachteten Zeitpunkt. Die Auffassung, daß § 26 Abs. 2 Umgründungssteuergesetz anzuwenden gewesen wäre, wird hingegen in der Beschwerde nicht mehr vertreten.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstattete Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde begehrt wurde, vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 8 Z. 1 lit. b KVG (in der auf den Beschwerdefall anzuwendenden Fassung vor der NovelleBGBl. Nr. 629/1994) wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 2 Z. 1), wenn die Gegenleistung nicht in Geld besteht (Sacheinlagen), vom Wert der Gegenleistung berechnet. Als Wert der Gegenleistung gilt mindestens der Wert der Gesellschaftsrechte.

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG 1955 gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Bundesgesetzes (§§ 2 bis 17), soweit sich nicht aus den abgabenrechtlichen Vorschriften oder aus dem zweiten Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt, für die bundesrechtlich geregelten Abgaben sowie für die bundesrechtlich geregelten Beiträge an sonstige Körperschaften des öffentlichen Rechtes und an Fonds.

Eine solche bundesrechtlich geregelte Abgabe stellt auch die Gesellschaftsteuer dar (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. Mai 1979, 791/78 Slg. N.F. 3581/F, und das vom 18. November 1993, Zl. 92/16/0193).

Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind demnach gemäß § 12 BewG 1955 mit dem Teilwert zu bewerten (vgl. das gerade zuletzt zitierte hg. Erkenntnis Zl. 92/16/0193, sowie das vom 25. März 1993, Zl. 92/16/0084).

Wenn sich anlässlich der Gründung einer GmbH & Co KG ein Kommanditist verpflichtet, in Anrechnung auf seine

Kommanditeinlage sein bisheriges Einzelunternehmen in die Kommanditgesellschaft einzubringen, so ist in der Einbringung des Einzelunternehmens die nicht in Geld bestehende Gegenleistung (Sacheinlage) des Kommanditisten für das erworbene Gesellschaftsrecht an der GmbH & Co KG zu erblicken. Diese Gegenleistung ist mit ihrem Wert für die Gesellschaftsteuerberechnung maßgebend, und zwar unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Stellung (Höhe der Beteiligung), die der Kommanditist mit dieser Gegenleistung erlangt (vgl. dazu die hg. Erkenntnisse vom 3. Dezember 1979, Zl. 2854/78, Slg. N.F. 5439/F und vom 25. März 1993, Zl. 92/16/0084).

Was nun die Frage der Ermittlung des Wertes eines Unternehmens anlangt, so hat der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 1966, Zl. 1412/65, Slg. N.F. 3401/F ausgesprochen, daß dann, wenn die Sachgesamtheit eines Unternehmens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht wird, Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer mindestens die Summe der Teilwerte der eingebrachten Besitzposten abzüglich der Summe der Teilwerte der eingebrachten Schuldposten ist.

Gemäß § 10 Abs. 1 BewG 1955 ist bei Bewertungen, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, der gemeine Wert zugrunde zu legen.

Nach Abs. 2 der zuletzt zitierten Gesetzesstelle wird der gemeine Wert durch den Preis bestimmt, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr nach der Beschaffenheit des Wirtschaftsgutes bei einer Veräußerung zu erzielen wäre. Dabei sind alle Umstände, die den Preis beeinflussen, zu berücksichtigen. Ungewöhnliche oder persönliche Verhältnisse sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 12 leg. cit. sind Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, in der Regel mit dem Teilwert anzusetzen. Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebes im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde. Dabei ist davon auszugehen, daß der Erwerber den Betrieb fortführt.

Nach der hg. Judikatur stellt auch der sogenannte Teilwert einen objektiven Wert dar und besteht regelmäßig kein Unterschied zwischen dem Teilwert und dem gemeinen Wert (vgl. das hg. Erkenntnis vom 28. April 1994, Zl. 93/16/0186).

Beim gemeinen Wert handelt es sich um eine fiktive Größe, die mit Hilfe der Preisschätzung zu ermitteln ist. Bei einer solchen Schätzung kommen auch die Grundsätze des § 184 BAO zur Anwendung. Einer solcher Schätzung haftet dabei stets ein gewisses Maß an Ungenauigkeit an, die auch bei strengster Einhaltung der Verfahrensvorschriften und bei Heranziehung sachangemessener Schätzungsmethoden nicht ausgeschlossen werden kann. Bei einer derartigen Ermittlung des gemeinen Wertes im Wege der Preisschätzung ist insbesondere erforderlich, daß das Ergebnis der von der Behörde durchgeführten Beweiswürdigung mit den Denkgesetzen und den Erfahrungen des täglichen Lebens im Einklang steht und die Sachverhaltsannahmen der Behörde in einem von wesentlichen Mängeln freien Verfahren gewonnen wurden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. März 1995, Zl. 92/13/0187).

Im hg. Erkenntnis vom 23. Februar 1987, Zl. 85/15/0131, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß die Behörde nicht verpflichtet ist, bei der Ermittlung des gemeinen Wertes irgendeine bestimmte Berechnungsmethode anzuwenden.

Was in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung des sogenannten Firmenwertes (good will), einer immateriellen Größe anlangt (zum Begriff siehe § 203 Abs. 5 HGB weiters Koppensteiner in Straube, KommzHGB2 I Rz 11 zu § 138 HGB-Art 8 Nr 15 und 16 EVHGB und Gassner/Lahodny-Karner in Straube aaO. II Rz 33 bis 35 zu § 203 HGB), so vertritt die neuere deutsche Literatur zum Kapitalverkehrsteuerrecht (nämlich Brönnner/Kamprad, Komm.z.KVG4 Rz 6 zu § 8 d KVG, S 130 vorletzter Absatz) die folgende Auffassung: Wenn die Gegenleistung im Einbringen einer Sachgesamtheit zB eines Unternehmens im ganzen besteht, so habe eine Gesamtbewertung mit dem gemeinen Wert zu erfolgen; früher sei dabei auch ein Firmenwert zu berücksichtigen gewesen; es sei aber auch in diesen Fällen das sog. Stuttgarter Verfahren anzuwenden.

Unter letzterem versteht man in Deutschland eine bestimmte Methode zur Ermittlung des gemeinen Wertes von notierten Aktien und Gesellschaftsanteilen (vgl. dazu Rössler/Troll, BewG und VermögensteuerG Komm16 Rz 30 ff zu § 113 dBewG).

In Österreich bedient sich die Praxis in vergleichbaren Fällen zum Zwecke der Ermittlung des gemeinen Wertes von Aktien, GmbH-Anteilen und Genußscheinen, soweit sie im Inland keinen Kurswert haben (§ 13 Abs. 2 BewG 1955), seit 1989 des sog. Wiener Verfahrens 1989, welches insbesondere auch auf aktuelle Anliegen der

Unternehmensbewertung, wie zB die Berücksichtigung stiller Reserven Bedacht nimmt (vgl. Twaroch-Wittmann-Frühwald, KommzBewG Anm 4 Abs. 2 zu § 13 BewG).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dazu wiederholt ausgesprochen, daß das Wiener Verfahren eine zwar nicht verbindliche, aber doch geeignete Grundlage für die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes unter Berücksichtigung des Gesamtvermögens und der Ertragsaussichten darstellt (vgl. zB das hg. Erkenntnis vom 29. April 1991, Zl. 90/15/0156 und die dort referierte Vorjudikatur). Der Verwaltungsgerichtshof betonte dabei (unter Berufung insbesondere auf das hg. Erkenntnis vom 30. März 1981, Zl. 17/1398/78), daß die schätzungsweise Ermittlung des gemeinen Wertes das Ziel eines möglichst wirklichkeitsnahen Ergebnisses haben soll.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage erweist sich die Beschwerde im Ergebnis als berechtigt, weil die belangte Behörde im vorliegenden Fall nicht den gemäß §§ 10 ff BewG 1955 gebotenen Weg einer möglichst wirklichkeitsnahen Ermittlung des gemeinen Wertes der VON DER KOMMANDITISTIN geleisteten Sacheinlage eingeschlagen hat, sondern stattdessen neben einem von der Beschwerdeführerin genannten Betrag von S 1,226.195,- (der als solcher überhaupt nicht nachvollziehbar ist) den in der VON DER KOMPLEMENTÄRIN (die gar keine Sacheinlage geleistet hat) zum Stichtag 30. Juni 1992 errichteten Bilanz ausgewiesenen Firmenwert in Höhe von S 4,094.784,- berücksichtigte.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben (§ 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG), weil nicht auszuschließen ist, daß die belangte Behörde bei der gebotenen Ermittlung des gemeinen Wertes zu einem anderen Bescheid hätte kommen können.

Was den maßgebenden Stichtag für die Bewertung der Sacheinlage betrifft, wird für das fortgesetzte Verfahren auf die Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 18. Oktober 1984, Zl. 83/15/0123, die dort zitierte hg. Vorjudikatur sowie auf Brönnner/Kamprad aaO. Rz 2 Abs. 2 zu § 8 d KVG verwiesen, wonach es bei Kommanditgesellschaften, die ein Grundhandelsgewerbe betreiben (§ 1 Abs. 2 HGB) auf den Tag des Vertragsabschlusses ankommt, bei anderen hingegen auf den Tag der Eintragung in das Firmenbuch.

Mit Rücksicht auf die durch die zitierte hg. Rechtsprechung bereits klargestellte Rechtslage konnte die Entscheidung in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z. 2 VwGG gebildeten Senat getroffen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der VCBGBI. Nr. 416/1994. Die Abweisung des Kostenmehrbegehrens betrifft den Ersatz von Stempelgebühren, den die Beschwerdeführerin für Eingaben zum Zwecke der Mängelbehebung und für überflüssigerweise vorgelegte Beilagen angesprochen hat.

#### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1996:1995160011.X00

#### **Im RIS seit**

14.01.2002

#### **Zuletzt aktualisiert am**

15.01.2010

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

© 2024 JUSLINE

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

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