jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 2006/6/29 2003/16/0497

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 29.06.2006

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
21/01 Handelsrecht;
32/06 Verkehrsteuern;
32/08 Sonstiges Steuerrecht;

Norm

HGB §163;
HGB §169;
HGB §171 Abs1;
HGB §172 Abs4;
KVG 1934 §2 Z3;
KVG 1934 §2 Z4;
UmgrStG 1991 §14 Abs2;
UmgrStG 1991 §16 Abs5 Z1 idF 1993/818;
UmgrStG 1991 §18 Abs2;
UmgrStG 1991 §22 Abs3;

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. Siegl, über die Beschwerde der K GmbH in K, vertreten durch Pirklbauer Wirtschaftsprüfung GmbH in 4240 Freistadt, Badgasse 5, gegen den Bescheid des Unabhängigen Finanzsenates vom 31. Oktober 2003, Zl. RV/1248-L/02, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 381,90 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30. November 1999 wurde über das Vermögen der beschwerdeführenden Gesellschaft, einer GmbH, sowie über das Vermögen der KT GmbH & Co KG, an welcher diese als Komplementärin beteiligt war, der Konkurs eröffnet.

Zu diesem Zeitpunkt waren an der beschwerdeführenden Gesellschaft Josefa K (50 %), ihr Ehemann Franz K (25 %) und deren gemeinsamer Sohn Gerhard K (25 %) beteiligt. Franz K (Einlage 88.000,--) und Gerhard K (Einlage 102.000,--) waren auch die einzigen Kommanditisten der KT GmbH & Co KG.

Mit Beschluss des Landesgerichtes Linz vom 30. März 2000 wurden die am 30. November 1999 eröffneten Konkurse nach rechtskräftiger Bestätigung der jeweils am 31. Jänner 2000 angenommenen Zwangsausgleiche gemäß § 157 Abs. 1 KO aufgehoben.

Am 12. Oktober 2000 trat Josefa K ihren Anteil an der beschwerdeführenden Gesellschaft ihrem Sohn Gerhard K ab.

Am selben Tag übertrug Gerhard K seinem Vater Franz K ein Sparbuch mit einem Einlagestand von S 6,6 Mio durch Schenkung. Diese erfolgte laut Punkt 3 des Schenkungsvertrages unter der Auflage, dass das Sparbuch realisiert und das Realisat unverzüglich auf ein näher bezeichnetes Konto, lautend auf die KT GmbH & Co KG, einbezahlt werde. Weiters wurde im Schenkungsvertrag ausgeführt, dass die Schenkung nicht der Bereicherung von Franz K, sondern der Herbeiführung der Voraussetzungen für die Einbringung der Kommanditbeteiligungen von Franz K und Gerhard K in die beschwerdeführende Gesellschaft diene.

Am 20. Oktober 2000 beschlossen die beschwerdeführende Gesellschaft, die KT GmbH & Co KG, Franz K und Gerhard K im Hinblick darauf, dass eine Mehrheit von Umgründungsmaßnahmen geplant sei, die alle auf den 31. Jänner 2000 als Umgründungsstichtag bezogen werden sollten und das gleiche Vermögen beträfen, einen Umgründungsplan mit dem erklärten Ziel, den Betrieb der KT GmbH & Co KG (einschließlich Sonderbetriebsvermögen) auf die beschwerdeführende Gesellschaft zu übertragen und die KT GmbH & Co KG anschließend im Firmenbuch zu löschen. Es wurde beschlossen, dass Franz K unter Anwendung des Art. III UmgrStG seine gesamte Beteiligung an der KT GmbH & Co KG in die beschwerdeführende Gesellschaft einbringen solle. Als Gegenleistung solle Franz K von Gerhard K mit einem bestehenden Geschäftsanteil an der GmbH im Nominale von S 8.850,-- abgefunden werden. Sodann solle Franz K den ihm gehörenden Gesellschaftsanteil an der beschwerdeführenden Gesellschaft im Nominale von S 133.850,-- schenkungsweise an Gerhard K abtreten, sodass dieser Alleingesellschafter der beschwerdeführenden Gesellschaft werde. Gerhard K solle unter Anwendung des Art. III UmgrStG den ihm gehörenden Kommanditanteil an der KT GmbH & Co KG (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) in die beschwerdeführende Gesellschaft einbringen und zwar ohne Gewährung einer Gegenleistung (§ 19 Abs. 2 Z 5 UmgrStG). Da sodann die beschwerdeführende Gesellschaft die alleinige Gesellschafterin der KT GmbH & Co KG sei, gehe deren Vermögen gemäß § 142 HGB auf die beschwerdeführende Gesellschaft über.

Mit Notariatsakt ebenfalls vom 20. Oktober 2000 schlossen Franz K und die beschwerdeführende Gesellschaft unter Beitritt von Gerhard K einen Einbringungsvertrag ab, wonach Franz K seinen ganzen Kommanditanteil an der KT GmbH & Co KG als Sacheinlage in die beschwerdeführende Gesellschaft einbrachte. Diese Einbringung erfolgte auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2000 und unter Abfindung mit bestehenden Anteilen im Sinne des § 19 Abs. 2 Z 2 UmgrStG. Weiters trat Gerhard K von seinem Geschäftsanteil an der beschwerdeführende Gesellschaft, welcher einem Nominale von S 375.000,-- entsprach, einen Teil entsprechend einer voll eingezahlten Stammeinlage von S 8.850,-- an Franz K ab, dessen Stammeinlage nunmehr insgesamt S 133.850,-- betrug.

In Punkt 3 des Einbringungsvertrages wurde ausgeführt, Gerhard K habe iSd§ 16 Abs. 5 UmgrStG vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages eine bare Entnahme von S 6,6 Mio getätigt, während Franz K tatsächlich eine Einlage in gleicher Höhe durchgeführt habe. Damit sei sichergestellt worden, dass der Gesellschaftsanteil an der Kommanditgesellschaft des Franz K einen positiven Verkehrswert besitze.

Mit einem weiteren Notariatsakt, ebenfalls vom 20. Oktober 2000, wurde zwischen Franz K und Gerhard K ein Abtretungsvertrag geschlossen. Darin wurde die Schenkung des Franz K gehörenden Geschäftsanteiles an der beschwerdeführenden Gesellschaft entsprechend einer voll eingezahlten Stammeinlage von S 133.850,-- an Gerhard K vereinbart.

Am 23. November 2000 erfolgte die Eintragung der Übernahme des Vermögens der KT GmbH & Co KG gemäß § 142 HGB durch die beschwerdeführende Gesellschaft im Firmenbuch. Die KT GmbH & Co KG wurde für aufgelöst und gelöscht erklärt.

Am 21. Juni 2001 langte beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern eine Gesellschaftsteuererklärung ein, worin die beschwerdeführende Gesellschaft als Nachfolgeunternehmen der KT GmbH & Co KG unter Bezugnahme auf den Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2000 die "Abdeckung des Verrechnungskontos Franz K" erklärte.

Mit Bescheid vom 2. Juli 2001 wurde für diesen Vorgang gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 iVm § 2 Z 2 bis 4 KVG Gesellschaftsteuer mit S 66.000,-- festgesetzt.

Die beschwerdeführende Gesellschaft erhob Berufung und führte im Wesentlichen aus, Franz K habe unter Anwendung des Art. III UmgrStG seine gesamte Beteiligung an der KT GmbH & Co KG in die beschwerdeführende Gesellschaft eingebracht. Die dafür gewährten Gegenleistungen seien nach § 19 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit. Das "Forderungskonto" von Franz K in Höhe von S 6,6 Mio habe sich durch laufendende Verlustzuweisungen und Entnahmen in früheren Jahren ergeben. Eine Leistung im Sinne des KVG liege nicht vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2001 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, die Einbringung der Kommanditbeteiligung in die GmbH durch Franz K sei bei Zutreffen aller Voraussetzungen des § 22 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer befreit. Die Einlage von S 6,6 Mio durch Franz K in die KG stelle jedoch keine Einbringung eines in § 12 Abs. 2 UmgrStG angeführten Vermögens dar und sei auch nicht als Gegenleistung iSd § 19 UmgrStG für die Einbringung des Kommanditanteiles in die GmbH anzusehen. Vielmehr habe die Einlage des Barbetrages der Erreichung eines positiven Verkehrswertes gemäß § 12 Abs. 1 UmgrStG gedient. Dieser Rechtsvorgang sei somit Voraussetzung für die steuerbegünstigte Einbringung des Kommanditanteiles gewesen, sei jedoch vom Einbringungsvorgang selbst nicht umfasst. In verkehrsteuerlicher Beurteilung stelle die Einlage des Barbetrages eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters dar, die gemäß § 2 Z. 4 lit. a KVG der Gesellschaftsteuer unterliege.

In ihrem Vorlageantrag führte die beschwerdeführende Gesellschaft aus, die auf Franz K entfallenden Verlustanteile hätten zum 31. Jänner 2000 S 6,632.552,95 betragen. Dieser Saldo ergebe sich auf Grundlage der Bilanz vom 31. Jänner 2000. Darüber hinaus habe Franz K Entnahmen in der Höhe von S 6,234.887,23 getätigt.

Im Zusammenhang mit der Einbringung gemäß Art. III UmgrStG sei handelsrechtlich auf den "beizulegenden Wert" gemäß § 201 HGB aufgewertet worden. Steuerrechtlich sei die Einbringung zu Buchwerten erfolgt. Im Bereich des Sachanlagevermögens habe sich handelsrechtlich ein höherer Wert ergeben. Der "Aufwertungsbetrag", der auf Franz K entfalle, betrage S 210.463,-- . Es handle sich dabei um stille Reserven, die im Anlagevermögen steckten und als Folge von höheren Abschreibungen entstanden seien. Dieser Aufwertungsbetrag sei daher dem Verlustevidenzkonto zuzurechnen. Die bedungene Hafteinlage in der Höhe von S 88.000,-- sei ebenfalls dem Verlustevidenzkonto zuzuschlagen. Es sei auch der Firmenwert gemäß § 201 HGB berücksichtigt worden, weil zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Einbringungsvertrages der Sanierungsgewinn schon realisiert worden sei. Der auf Franz K entfallende Firmenwert (Sanierungsgewinn) betrage S 6,021.600,-- und sei ebenfalls zwingend dem Verlustevidenzkonto zuzurechnen. Damit ergebe sich ein negativer Saldo aus dem Verlustevidenzkonto von S 312.489,95. Dieser Saldo sei von Franz K abgedeckt worden.

Soweit die Einlage des Kommanditisten zurückbezahlt werde bzw. soweit der Kommanditist Gewinnanteile entnehme, während sein Kapitalanteil durch Verlust unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert sei, oder soweit durch die Entnahme der Kapitalanteil unter den bezeichneten Betrag herabgemindert werde, sei der Kommanditist zur Rückzahlung verpflichtet (§ 171 Abs. 4 HGB). Die Kommanditgesellschaft habe demnach eine Forderung gegenüber dem Kommanditisten. Die Forderung der Kommanditgesellschaft gegenüber Franz K habe zum 31. Jänner 2000 S 6,234.887,23 betragen. Diese Forderung habe Franz K zur Gänze abgedeckt. Eine Leistung im Sinne des KVG liege daher nicht vor. Das verbleibende Kapital in Höhe von S 52.622,82 sei als Einbringungskapital im Sinne umgründungssteuerrechtlicher Vorschriften zu qualifizieren. Diesbezüglich liege eine Kapitalverkehrsteuerbefreiung vor.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte die belangte Behörde im Wesentlichen aus, in der Gesellschaftsteuererklärung sei unter dem Begriff "Leistungen gemäß § 2 Z 2 bis 4 KVG" die Summe von S 6,6 Mio als gesellschaftsteuerpflichtige Leistung bekannt gegeben worden. Diese habe der

Abdeckung des Verrechnungskontos Franz K unter Bezugnahme auf den Notariatsvertrag vom 20. Oktober 2000 (Einbringungsvertrag), angezeigt beim Finanzamt am 24. Oktober 2000, gedient. Eine Befreiung sei in der Gesellschaftsteuererklärung zunächst nicht beantragt worden.

Im Beschwerdefall sei nicht die Einbringung des Kommanditanteiles des Franz K in die beschwerdeführende Gesellschaft aus der Sicht des KVG zu beurteilen, sondern die davor geleistete Zahlung an die KT GmbH & Co KG in Höhe von S 6,6 Mio, welche dazu gedient habe, die Einbringungsvoraussetzungen für die danach folgende Vermögensübertragung nach Art. III UmgrStG herbeizuführen. Durch diese Zahlung sei der negative Kommanditanteil des Kommanditisten Franz K positiv geworden. Dieser Vorgang sei zeitlich (12. Oktober 2000) vor der Einbringung (Einbringungsvertrag vom 20. Oktober 2000) gelegen und stelle damit eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung im Sinne des § 2 Z 4 lit. a KVG dar. Aus den von der steuerlichen Vertretung vorgelegten Unterlagen (Darstellung der Kapitalkonten bei Einbringung bezogen auf den Kommanditisten Franz K) lasse sich Folgendes entnehmen:

"F.K.:

Kapital lt. Schlussbilanz in ATS zum 31.1.2000

stille Reserven im Anlagevermögen

Firmenwert

Einbringungskapital

- 12.779.440,18

210.463,00

6.021.600,00

-6.547.377,18

'Einlage gem. § 16 (5) UmgrStG)'

6.600.000,00

Summe Einbringungskapital F.K.

+52.622,82"

Eine solche buchmäßige Behandlung sei auch tatsächlich von der steuerlichen Vertretung bei der KT GmbH & Co KG durchgeführt worden. Die Kapitalentwicklung des Franz K zeige folgendes Bild:

"Verlustevidenzkonto (F.K.)

Kapital 31.1.2000 in ATS

-6.632.552,95

Ausstehende Einlagen und genehmigte Entnahmen in ATS

-6.234.887,23

bedungene Einlage

88.000,00

Zwischensumme

-6.544.552,95

-6.234.887,23

stille Reserven im Sachanlagevermögen

210.463,00

Firmenwert (Sanierungsgewinn)

6.021.600,00

Zwischensumme

-312.489,95

-6.234.887,23

Einzahlung

312.489,95

6.287.510,05

6.600.000,00

Einbringungskapital des F.K.

0,00

52.622,82"

Dies habe der Herbeiführung der Voraussetzungen eines positiven Verkehrswertes des Kommanditanteiles des Franz K gedient. Da der tatsächliche Vorgang der Einzahlung (siehe auch Bilanz zum 31. Jänner 2000) keine Einbringung im Sinne des Umgründungssteuerrechtes sei, sei auch die Befreiungsbestimmung des § 22 Abs. 3 UmgrStG nicht anwendbar. Selbst von der steuerlichen Vertretung sei in der Gesellschaftsteuererklärung als Grund der Einzahlung die "Abdeckung des Verrechnungskontos Franz K" angegeben worden. Eine Steuerbefreiung sei in der Abgabenerklärung (Gesellschaftsteuererklärung) nicht geltend gemacht worden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit welcher Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht werden.

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

Die beschwerdeführende Gesellschaft replizierte auf diese Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

§ 2 Z 2 bis 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) idF der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 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;

(...)"

Als freiwillig (iSd § 2 Z 3 und 4 KVG) sind vor allem Leistungen anzusehen, die auf Verträgen beruhen, denen nicht der Charakter eines Gesellschaftsvertrages zukommt. Voraussetzung für die Steuerpflicht ist, dass der Vertrag freiwillig abgeschlossen wird. Zur Steuerpflicht führt jede Zuwendung eines Vermögensteiles durch einen Gesellschafter, die ohne gesetzlichen oder gesellschaftsvertraglichen Zwang erbracht wird und die zur Erfüllung des Gesellschaftszweckes verwendet wird (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. März 1993, Zl. 92/16/0146).

Gemäß § 4 Abs. 2 Z 1 KVG gelten als Kapitalgesellschaften im Sinne des KVG auch Kommanditgesellschaften, zu deren persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört.

Gemäß § 9 Abs. 1 KVG ist Steuerschuldner die Kapitalgesellschaft.

Strittig ist im Beschwerdefall, ob die vom Kommanditisten Franz K am 13. Oktober 2000 geleistete Einlage in die KT GmbH & Co KG von S 6,6 Mio der Gesellschaftsteuer unterliegt. Nach Auffassung der belangte Behörde stellt die genannte Zahlung eine nach § 2 Z 4 lit. a KVG freiwillige Leistung in Form eines Zuschusses, welche geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsanteile zu erhöhen, dar. Da die Zahlung keine Einbringung iSd UmgrStG sei, könne dieser Vorgang auch nicht nach § 22 Abs. 3 UmgrStG von der Gesellschaftsteuer befreit sein.

Die beschwerdeführende Gesellschaft wendet sich dagegen mit dem Vorbringen, Franz K sei nach § 171 Abs. 4 HGB zur Rückzahlung der in den Vorjahren getätigten "genehmigten Entnahmen" verpflichtet gewesen, sodass keine freiwillige Leistung vorliegen könne.

Abgesehen davon, dass § 171 HGB über keinen Abs. 4 verfügt, ist dem HGB auch keine Verpflichtung zur Rückzahlung von "genehmigten Entnahmen" zu entnehmen.

Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar; die Haftung ist ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist. Dementsprechend wird im Innenverhältnis, dh zwischen den Gesellschaftern, von einer Pflichteinlage, im Außenverhältnis zu den Gläubigern von der Hafteinlage bzw. Haftsumme gesprochen. Haft- und Pflichteinlage sind regelmäßig ident, können aber auch betragsweise verschieden sein (Jabornegg, Kommentar zum HGB, Rz 2 zu § 171). Die der Gesellschaft geleisteten Einlagen haben die Wirkung eines Haftungsausschlusses gegenüber den Gläubigern und zwar so lange, als sie von dieser nicht wieder zurückbezahlt werden. Nach § 172 Abs. 4 HGB liegt eine solche zum Wiederaufleben der Haftung führende Einlagenrückgewähr durch die Gesellschaft auch bei Gewinnentnahmen, welche auf Kosten der - insbesondere durch Verluste geminderten - (Pflicht-)Einlage gehen, vor. Das bedeutet, dass bei Rückfluss von Einlagen an den Kommanditisten die Außenhaftung im gleichen Ausmaß wieder auflebt (Jabornegg, Rz 14 zu § 172). Daraus ergibt sich aber noch kein Rückforderungsrecht der Gesellschaft gegenüber ihrem Kommanditisten.

Anders als der Komplementär hat der Kommanditist nach dem HGB kein Recht auf Kapitalentnahme. Er kann nach § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB lediglich einen Anspruch auf Auszahlung des ihm zukommenden Gewinnanteils geltend machen. Diesen kann er aber nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter den auf die bedungene Einlage geleisteten Betrag herabgemindert ist oder durch die Auszahlung unter diesen Betrag herabgemindert werden würde.

Allerdings ist diese Bestimmung des § 169 HGB gemäß § 163 HGB abdingbar, weil diese nur das Verhältnis der Gesellschafter untereinander betrifft. Gesellschafter können somit auch über § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB hinausgehende und insoweit befugte Entnahmen vereinbaren, und zwar auch dann, wenn dies zu einer Minderung des Kapitalanteils des Kommanditisten führt. Damit ist die Einschränkung der Auszahlung von Gewinnanteilen gemäß § 169 Abs. 1 Satz 2 HGB bei Verminderung der Einlage durch zulässige Entnahmen nicht anwendbar.

Wird nun durch eine gemäß einer Vereinbarung der Gesellschafter zulässige Entnahme die bedungene Einlage des Kommanditisten gemindert, so führt dies im Außenverhältnis gemäß § 172 Abs. 4 iVm § 171 Abs. 1 HGB zu einem Wiederaufleben der persönlichen Haftung des Kommanditisten gegenüber den Gesellschaftsgläubigern.

Sind hingegen Gewinnauszahlungen bzw. Entnahmen auch auf Grund des Gesellschaftsvertrages nicht zulässig, vermindern diese den Kapitalanteil nicht. Unzulässige Entnahmen begründen vielmehr einen Rückzahlungsanspruch der Gesellschaft gegenüber dem Kommanditisten (vgl. Straube, Kommentar zum Handelsgesetzbuch, I2, Rz 5 zu § 169). In diesem Fall können auch die Rückzahlungen unzulässiger Entnahmen durch den Kommanditisten nicht als freiwillige Gesellschafterleistungen iSd § 2 Z 3 und 4 KVG angesehen werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 1988, Zl. 86/15/0060, und vom 27. August 1990, Zl. 90/15/0087).

Da nach dem Vorbringen der beschwerdeführenden Gesellschaft der Zahlung des Franz K "genehmigte Entnahmen" zu Grunde lagen, kann von einer Rückzahlungsverpflichtung des Kommanditisten nicht ausgegangen werden.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auch Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden, der Kapitalverkehrsteuer unterliegen, sodass sich selbst dann, wenn die belangte Behörde zu Unrecht den Tatbestand des § 2 Z 4 lit. a KVG an Stelle des § 2 Z 2 KVG herangezogen hätte, an der Steuerpflicht im Ergebnis nichts ändern würde, weil in beiden Fällen die Steuer gemäß § 7 Z 2 KVG vom Wert der Leistung bemessen wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 16. Dezember 1993, Zl. 92/16/0065, und vom 17. Februar 1994, Zl.92/16/0089, und vom 29. November 2001, Zl. 99/16/0119).

Die beschwerdeführende Gesellschaft wendet sich weiters gegen die Auffassung der belangte Behörde, wonach die verfahrensgegenständliche Einzahlung von S 6,6 Mio durch Franz K keine Einbringung iSd UmgrStG darstelle, weil sie ihr zeitlich vorausgehe. Nach Ansicht der beschwerdeführenden Gesellschaft ist diese Zahlung vielmehr eine "Einlage gem. § 16 (5) UmgrStG" und daher gemäß § 22 Abs. 3 UmgrStG von der Kapitalverkehrsteuer befreit, weil "sich diese Befreiungsbestimmung auf Einbringungen generell bezieht und nicht nur bestimmte Teile davon erfasst sind".

§ 12 Abs. 1 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 797/1996 lautet:

"Artikel III

Einbringung

Anwendungsbereich

§ 12. (1) Eine Einbringung im Sinne dieses Bundesgesetzes liegt vor, wenn Vermögen (Abs. 2) auf Grundlage eines Einbringungsvertrages (Sacheinlagevertrages) nach Maßgabe des § 19 einer übernehmenden Körperschaft tatsächlich übertragen wird. Voraussetzung ist, dass das Vermögen am Einbringungsstichtag, jedenfalls aber am Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, einen positiven Verkehrswert besitzt. Der Einbringende hat den positiven Verkehrswert im Zweifel durch ein Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen."

§ 14 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 28/1999 lautet:

"Der Einbringende

§ 14. (1) Bei der Einbringung von Betrieben und Teilbetrieben endet für das eingebrachte Vermögen das Wirtschaftsjahr des Einbringenden mit dem Einbringungsstichtag. Dabei ist das Betriebsvermögen mit dem Wert anzusetzen, der sich nach den steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnermittlung ergibt. Das gilt auch für einzubringende Kapitalanteile. Bei einzubringenden internationalen Schachtelbeteiligungen kommt die zeitliche Beschränkung des § 10 Abs. 2 Z 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 nicht zur Anwendung.

(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungsstichtages erfolgt wäre."

§ 16 UmgrStG (Abs. 5 idF BGBl. Nr. 818/1993) lautet

auszugsweise:

"Bewertung von Betriebsvermögen

§ 16. (1) Der Einbringende hat das in § 15 genannte Vermögen in der Einbringungsbilanz und einzubringende Kapitalanteile im Einbringungsvertrag mit den in § 14 Abs. 1 genannten Werten anzusetzen (Buchwerteinbringung).

...

(5) Abweichend von § 14 Abs. 2 kann bei der Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen das nach § 14 Abs. 1 anzusetzende Vermögen, sofern die Voraussetzungen des § 12 gewahrt bleiben, in folgender Weise verändert werden:

1. Entnahmen und Einlagen, die in der Zeit zwischen

dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages getätigt werden, können an Stelle der Erfassung als Verrechnungsforderung oder -verbindlichkeit gegenüber der übernehmenden Körperschaft zurückbezogen werden. Diese Vorgänge gelten als mit Ablauf des Einbringungsstichtages getätigt, wenn sie in der Einbringungsbilanz durch den Ansatz einer Passivpost für Entnahmen oder einer Aktivpost für Einlagen berücksichtigt werden.

..."

§ 22 Abs. 3 UmgrStG idF BGBl. Nr. 797/1996 lautet:

"Sonstige Rechtsfolgen der Einbringung

§ 22. ...

(3) Einbringungen nach § 12 und dafür gewährte Gegenleistungen nach § 19 sind von den Kapitalverkehrsteuern und von den Gebühren nach § 33 TP 21 des Gebührengesetzes 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 hat Franz K am 20. Oktober 2000 mit der beschwerdeführenden Gesellschaft (unter Beitritt von Gerhard K) einen Einbringungsvertrag geschlossen und dabei auf Grundlage der Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2000 seinen Kommanditanteil an der KT GmbH & Co KG als Sacheinlage unter Abfindung mit bestehenden Anteilen an der beschwerdeführenden Gesellschaft in dieselbe eingebracht.

Die Zahlung der S 6,6 Mio durch Franz K erfolgte tatsächlich unbestritten am 13. Oktober 2000, also eine Woche vor dem Abschluss des Einbringungsvertrages mit der beschwerdeführenden Gesellschaft und zwar nicht an die beschwerdeführende Gesellschaft, sondern an die KT GmbH & Co KG. Dieser Leistung lag kein Einbringungsvertrag zu Grunde.

Dass damit der Zweck verfolgt wurde, einen positiven Verkehrswert der Kommanditbeteiligung zu schaffen und in der Folge eine Einbringung der KT GmbH & Co KG in die beschwerdeführende Gesellschaft zu ermöglichen, bewirkt noch nicht, dass die genannte Zahlung eine Einbringung von Vermögenswerten in die beschwerdeführende Gesellschaft iSd § 12 UmgrStG darstellt, welche nach § 22 UmgrStG von den Kapitalverkehrsteuern befreit ist. Daran ändert auch die Nennung dieser Einlage im Einbringungsvertrag des Franz K mit der beschwerdeführenden Gesellschaft ebenso wenig wie die Aufnahme dieser Einlage in die Einbringungsbilanz zum 31. Jänner 2000, denn Einlagen und Entnahmen im Rückwirkungszeitraum, also in der Zeit zwischen dem Einbringungsstichtag und dem Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, wären, wenn die Beteiligten nicht nach § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG vorgingen, ohne Auswirkungen auf den Umfang des Einbringungsvermögens: Eine Einlage wäre rückwirkend als Darlehen des Einbringenden an die übernehmende Körperschaft zu behandeln. Dies führte zur Einbuchung einer Verrechnungsverbindlichkeit der Körperschaft gegenüber dem Einbringenden. Eine Entnahme wäre hingegen als Darlehen der Körperschaft an den Einbringenden zu behandeln. Dies führte zur Einbuchung einer Verrechnungsforderung der Körperschaft gegenüber dem Einbringenden.

Verrechnungsforderungen und -verbindlichkeiten wären auf Grund der Rückwirkung bereits in der Einbringungsbilanz anzusetzen. Dies müsste nicht mit den zivilrechtlichen Vereinbarungen übereinstimmen. In diesem Fall könnte eine abweichende Darstellung in der Handelsbilanz geboten sein. § 16 Abs. 5 Z 1 UmgrStG eröffnet nun die Möglichkeit, dass Einlagen im Rückwirkungszeitraum das Einbringungsvermögen erhöhen oder Entnahmen das Einbringungsvermögen vermindern. Der Ansatz einer "Aktivpost für Einlagen" in der Einbringungsbilanz führt dazu, dass sich das Einbringungskapital bereits zum Einbringungsstichtag um den Wert der Einlage erhöht, obwohl die Einlage tatsächlich erst später geleistet wurde (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz, Rz 122ff zu § 16).

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass § 16 UmGrStG die steuerliche Bewertung von Betriebsvermögen regelt. Diese Bewertung ist für die Ermittlung der Einkünfte des Einbringenden und der übernehmenden Körperschaft von Bedeutung (vgl. §§ 14 Abs. 2 und 18 Abs. 2 UmgrStG). Eine Gesellschaftsteuerbefreiung für Einlagen, die der Einbringende im Rückwirkungszeitraum auf seine eingebrachten Mitunternehmeranteile getätigt hat, kann daraus nicht abgeleitet werden.

Es kann daher nicht als rechtswidrig erachtet werden, wenn die belangte Behörde der Einlage des Franz K in die KT GmbH & Co KG die Steuerbefreiung nach § 22 UmgrStG versagte.

Zur Rüge, wonach die beschwerdeführende Gesellschaft in ihrer Gesellschaftsteuererklärung keinesfalls eine Leistung von S 6,6 Mio bekannt gegeben habe, wird auf die Gegenschrift verwiesen, in welcher die belangte Behörde zugesteht, dass es sich dabei um eine handschriftliche Ergänzung durch einen Sachbearbeiter des Finanzamtes gehandelt hat. Aus den obigen Ausführungen ergibt sich auch, dass die unrichtige Feststellung im angefochtenen Bescheid, wonach die beschwerdeführende Gesellschaft selbst in ihrer Steuererklärung den Betrag von S 6,6 Mio als "Leistung gemäß § 2 Z 2 - 4" bekannt gegeben habe, auf die Beurteilung des vorliegenden Beschwerdefalles keine Auswirkungen hat.

Da die Schriftsätze der Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens und die dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Akten erkennen lassen, dass die mündliche Erörterung eine weitere Klärung der Rechtssache nicht erwarten lässt, und Art. 6 Abs. 1 der Konvention zum Schutze der Menschenrechte und Grundfreiheiten, BGBl. Nr. 210/1958, dem nicht entgegensteht, konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG von der beantragten Verhandlung abgesehen werden.

Die Beschwerde vermochte keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

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

Wien, am 29. Juni 2006

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2006:2003160497.X00

Im RIS seit

10.08.2006

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