

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

25.06.2014

Geschäftszahl

2009/13/0154

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Fuchs und die Hofräte Dr. Nowakowski, MMag. Maislinger und Mag. Novak sowie die Hofrätin Dr. Reinbacher als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Ebner, über die Beschwerde des Dipl.-Ing. (FH) M, der MMag. A, der M (jeweils als Erben nach Dipl.-Ing. W M), des Dipl.-Ing. T, der Dr. L und der S, als ehemalige Gesellschafter der S GesbR in W, vertreten durch Dorda Brugger Jordis Rechtsanwälte GmbH in 1010 Wien, Universitätsring 10, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 30. Juni 2009, Zl. RV/1342- W/06, betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat den beschwerdeführenden Parteien Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.326,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Begründung

Mit Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 1987 traten M und T dem bis dahin in der Rechtsform eines Einzelunternehmens geführten Ziviltechnikerbüro des R hinzu und gründeten eine GesbR. Nach dem Ableben von R im Jahr 1992 traten seine Erben (S und L) in seine Gesellschafterstellung ein und betrieben gemeinsam mit den Gesellschaftern M und T bis zum Jahr 2002 das Ziviltechnikerbüro in der Rechtsform der GesbR. Im Streitjahr 2002 waren M und T zu je 35%, L zu 5% und S zu 25% beteiligt. Mit Bescheid vom 28. November 2003 stellte das Finanzamt die Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 erklärungsgemäß fest, wobei für S - aufgrund der Annahme ihres Ausscheidens zum Buchwert ihres Kapitalkontos - kein Veräußerungsgewinn berücksichtigt wurde.

Im Rahmen einer abgabenbehördlichen Prüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die zum Stichtag 31. Dezember 2002 erfolgte Einbringung der Anteile der Mitunternehmerschaft in die M-GmbH falle nicht unter Art. III UmgrStG. Das übertragene Vermögen sei den Einbringenden zum Einbringungsstichtag nämlich nicht in vollem Umfang zuzurechnen gewesen. Im Streitjahr 2002 habe daher eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen, wobei auf M und T ein Veräußerungsgewinn von je EUR 20.870,94 und auf L - aufgrund des von ihr im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen Betriebsgrundstücks - ein solcher von EUR 1.194.556,97 entfielen. Im Prüfbericht wurde ua. ausgeführt, die Anteile der GesbR seien mit Einbringungsvertrag vom 25. August 2003 rückwirkend zum Stichtag 31. Dezember 2002 auf die M-GmbH übertragen worden. Dabei sei von einer Verteilung der Anteile auf T, M (je 47,5%) und L (5%) ausgegangen worden, weil S ihre 25%ige Beteiligung je zur Hälfte auf M und T übertragen habe. Auch das von L im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Betriebsgrundstück sei in die M-GmbH eingebracht worden. Weiters sei mit Spaltungsvertrag vom 29. September 2003 zum Stichtag 31. Dezember 2002 der operative Betrieb des Ziviltechnikerbüros im Wege der Abspaltung von der M-GmbH auf die M&T-GmbH (Gesellschafter M und T zu je 50%) übertragen worden. Die M-GmbH sei in L-GmbH (Gesellschafterin L zu 100%) umbenannt worden und habe nur mehr das Betriebsgrundstück an die M&T-GmbH vermietet. S sei zum Buchwert ihres Kapitalkontos (EUR 268.989,-) aus der GesbR ausgeschieden und habe auf die Ansprüche aus ihrer Sonderbilanz (EUR 211.240,-) zugunsten von M und T verzichtet. Da S jedoch erst mit Vereinbarung vom 29. September 2003 ihren Gesellschaftsanteil an M und T rückwirkend zum 31. Dezember 2002 abgetreten habe, sei dem Zurechnungserfordernis des § 13 Abs. 2 UmgrStG nicht entsprochen worden. Daher seien die stillen Reserven der Besteuerung zu unterziehen.

Das Finanzamt erließ nach Wiederaufnahme des Verfahrens unter Hinweis auf die abgabenbehördliche Prüfung einen entsprechenden Bescheid über die Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für das Jahr 2002 (ua. Feststellung eines Veräußerungsgewinns in Höhe von insgesamt EUR 1,236.298,85).

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ua. vorgebracht, das einzubringende Vermögen sei den einbringenden Gesellschaftern am Einbringungsstichtag bereits in vollem Umfang zuzurechnen gewesen. Maßgebend für die Zurechnung sei das wirtschaftliche Eigentum. Im Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 1987 habe R sich bzw. seine Rechtsnachfolger verpflichtet, spätestens Ende 2002 aus der GesbR auszuschcheiden. Der Gesellschaftsvertrag habe genaue Bestimmungen hinsichtlich des Datums des Ausscheidens und des Auseinandersetzungsguthabens enthalten. Auch die übernehmenden Personen seien explizit bestimmt worden. Es habe daher keiner weiteren Vereinbarung zur Eigentumsübertragung bedurft. Durch die klare Ausstiegsregel im Gesellschaftsvertrag habe S ab 1. Jänner 2003 keine Verfügungsgewalt über ihren Anteil mehr gehabt. Der faktische Übergang der Nutzungs- und Stimmrechte sowie die nicht mehr mögliche Veräußerung des Gesellschaftsanteils durch S entsprächen einem wirtschaftlichen Eigentumsübergang. Auch habe S nach dem 31. Dezember 2002 keine - für die Mitunternehmerstellung erforderliche - Unternehmerinitiative mehr entfaltet. Zwar könne eine zu geringe Unternehmerinitiative durch ein höheres Unternehmerrisiko kompensiert werden, bei S habe es aber gerade auch an diesem Merkmal gefehlt, sei doch sämtlichen beteiligten Mitgesellschaftern von Anfang an klar gewesen, dass S an den Gewinnen bzw. Verlusten der Gesellschaft ab dem 1. Jänner 2003 nicht mehr teilnehmen werde und habe die im Dezember 2002 diskutierte Frage der Höhe des Abschichtungsbetrages nur den Zeitraum bis zum Umgründungsstichtag 31. Dezember 2002 betroffen. S sei ihr 25%iger Mitunternehmeranteil nach dem steuerlich anzuwendenden Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise gemäß § 24 BAO per 31. Dezember 2002 nicht mehr zuzurechnen gewesen, sondern sei dieser mit Ablauf dieses Tages sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich wirksam auf M und T anteilig übertragen worden.

Im Rahmen eines Eventualbegehrens wurde in der Berufung vorgebracht, die Betriebsprüfung gehe jedenfalls von den falschen Rechtsfolgen aus, wenn sie die Anwendung des Art. III UmgrStG insgesamt für nicht zulässig erkläre. Das Zurechnungserfordernis des § 13 Abs. 2 UmgrStG beziehe sich auf das jeweils einzubringende Vermögen des einzelnen Einbringenden und seien nach herrschender Lehre auch Teile von Mitunternehmeranteilen einbringungsfähig. 75% der Mitunternehmeranteile sowie das Sonderbetriebsvermögen seien am Einbringungsstichtag eindeutig den einbringenden Gesellschaftern zuzurechnen gewesen, sodass zumindest hinsichtlich dieses Vermögens eine Einbringung gemäß Art. III UmgrStG erfolgt sei.

Allenfalls sei als Einbringungsstichtag nicht der 31. Dezember 2002, sondern der 25. August 2003, der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages, anzusehen. § 13 Abs. 2 UmgrStG verwehre nämlich dem Einbringenden nicht die Rechtsfolgen des Art. III UmgrStG, wenn ihm das Vermögen zum Stichtag nicht zurechenbar sei, sondern gelte diesfalls der Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages als Einbringungsstichtag.

Der in den Verwaltungsakten einliegende Gründungsvertrag der GesbR vom 15. Jänner 1987 lautet auszugsweise:

"1.3.3.2. ...Nach dem Ablauf von 10 (zehn) Jahren, ab dem Ende des Jahres, in das das Ableben des (R) gefallen ist, längstens jedoch mit Ablauf des Jahres 2002 (zweitausendzwei), scheiden die in seine Rechte aus diesem Vertrag eingetretenen zivilrechtlichen Erben und Rechtsnachfolger des (R) aus dem Gesellschaftsverhältnis aus und sind verpflichtet, die dann von ihnen gehaltenen restlichen 20% der Gesellschaftsanteile unabhängig von ihrer Aufteilung unter den Erben und Rechtsnachfolgern je zur Hälfte auf die Gesellschafter (T) und (M) oder auf von diesen genannte Personen zu übertragen...

11.1.3. Bei Ausscheiden eines Gesellschafters - mit Ausnahme der Sonderregelung für (R) und/oder dessen Erben und Rechtsnachfolger - erfolgt keine Teilung des Gesellschaftsvermögens; vielmehr wächst sein Kapital sowie Gewinnanteil den verbleibenden Gesellschaftern im Verhältnis ihrer Beteiligung oder - bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters -

dem letzten Gesellschafter zu."

Der in den Verwaltungsakten einliegende Sacheinlage- und Einbringungsvertrag vom 25. August 2003 lautet auszugsweise:

"PRÄAMBEL

1. (T), (M) sowie (L) sind Gesellschafter (der GesbR), welche das Ingenieurbüro des (R) fortgeführt haben.

(R) ist (...) 1992 verstorben. Seit diesem Zeitpunkt betreiben (T) und (M) verantwortlich die Zivilingenieurkanzlei in der Rechtsform der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht, wobei das Beteiligungsverhältnis wie folgt ausgestaltet ist:

(T) 47,5%

(M) 47,5%

(L) 5%

2. (M) und (T) sind zu jeweils 50% an der (M-GmbH) beteiligt...

3. (T), (M) und (L) beabsichtigen, ihre Mitunternehmeranteile (an der GesbR) inklusive Sonderbetriebsvermögen als Sacheinlage in die (M-GmbH) einzubringen...

§ 1 Vertragsgegenstand

1. (T), (M) und (L) bringen hiermit ihre Mitunternehmeranteile (Gesellschaftsanteile) (an der GesbR) gemäß Artikel III UmgrStG als Sacheinlage nach den Bestimmungen dieses Vertrages in die (M-GmbH) ein und treten diese Mitunternehmeranteile (Gesellschaftsanteile) an die (M-GmbH) ab...

...

7. Durch die Einbringung der Mitunternehmeranteile (Gesellschaftsanteile) (an der GesbR) tritt eine Vereinigung aller Gesellschaftsanteile (an der GesbR) in der Hand der (M-GmbH) ein. (Die GesbR) geht somit ohne Liquidation in sinngemäßer Anwendung des § 142 Abs. 1 HGB durch Übernahme aller Aktiva und Passiva, Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sowie Rechte und Pflichten (der GesbR) im Wege der Anwachsung auf die (M-GmbH) über."

Die in den Verwaltungsakten einliegende Vereinbarung betreffend das Ausscheiden von S vom 29. September 2003 lautet:

"VEREINBARUNG

welche abgeschlossen wird zwischen (T), (M), (L) und (S) wie folgt:

1. Die Vertragsteile vereinbaren, dass (S) per 31.12.2002 aus der Gesellschaft nach bürgerlichem Recht ausscheidet und ihre Gesellschaftsanteile durch Anwachsung (T) und (M) zufallen.

2. Das bestehende Kapitalkonto wandelt sich in eine Forderung von (S) um und bleibt als Verbindlichkeit in der Gesellschaft bestehen."

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde - nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung - die Berufung als unbegründet ab. Art. III UmgrStG gelange im Beschwerdefall nicht zur Anwendung, weil das eingebrachte Vermögen den Einbringenden zum Einbringungsstichtag nicht im vollen Umfang zuzurechnen gewesen sei. Im Gesellschaftsvertrag vom 15. Jänner 1987 seien unterschiedliche Vereinbarungen für das Ausscheiden der Gesellschafter und ihrer Erben getroffen worden. Während unter Punkt 1.3.3.2. vereinbart worden sei, dass die zivilrechtlichen Erben des R spätestens mit Ablauf des Jahres 2002 ausscheiden würden und verpflichtet seien, die Gesellschaftsanteile auf die Gesellschafter M und T zu übertragen, sei in Punkt 11.1.3. für das Ausscheiden der übrigen Gesellschafter vereinbart worden, dass deren Kapital und Gewinnanteil den verbleibenden Gesellschaftern zuwachse. Die unterschiedliche Gestaltung dieser beiden Vertragsklauseln zeige, dass bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Gesellschaft zwischen dem Anwachsen der Gesellschaftsanteile an die verbleibenden Gesellschafter und einem Ausscheiden der weichen Gesellschafter mit einer anschließend erforderlichen Übertragung der Anteile unterschieden worden sei. Aus dieser unterschiedlichen vertraglichen Gestaltung sei zwingend zu folgern, dass bei Abschluss des Gründungsvertrages hinsichtlich des Ausscheidens der Erben des R kein automatisches Anwachsen der Anteile bei den Gesellschaftern M und T gewollt gewesen sei, sondern dass es zum Übergang des zivilrechtlichen Eigentums eines eigenen Vertrags bedurft hätte. Ein solcher sei erst am 29. September 2003 von S, M und T unterfertigt worden und sei dort geregelt, dass S rückwirkend zum 31. Dezember 2002 aus der GesbR ausscheide und ihre Gesellschaftsanteile M und T anwachsen würden. Diese Vereinbarung mache deutlich, dass die Beschwerdeführer selbst nicht von einem automatischen Anwachsen zum 31. Dezember 2002 ausgegangen seien, sondern vielmehr davon, dass eine zivilrechtliche Übertragung der Anteile erforderlich sei und M und T bis zu diesem Zeitpunkt auch keine Verfügungsgewalt über die Anteile der S gehabt hätten. Soweit in der Berufung vorgebracht werde, zumindest das wirtschaftliche Eigentum am Anteil der S sei aufgrund des Gründungsvertrages der GesbR zum 31. Dezember 2002 auf M und T übergegangen, sei auszuführen, dass bei der Übertragung von Rechten grundsätzlich nicht das wirtschaftliche Eigentum, sondern die zivilrechtliche Stellung von Bedeutung sei. Die ins Treffen geführte wirtschaftliche Betrachtungsweise könne nicht dazu führen, dass das wirtschaftliche Eigentum ohne (vertragliche) Zustimmung des zivilrechtlichen Eigentümers übergehe. Selbst wenn man der Argumentation folgen und das wirtschaftliche Eigentum als nicht mehr bei S gelegen ansehen würde, könne aus dem Gesellschaftsvertrag nicht abgeleitet werden, dass dieses auf M und T übergegangen sei.

Weiters führte die belangte Behörde aus, in einer Mitunternehmerschaft werde nicht gefordert, dass jeder einzelne Beteiligte unmittelbar selbst Unternehmerrisiko entfalte; vielmehr sei jenes der Gesellschaft ausreichend. S habe jedoch auch noch nach dem 31. Dezember 2002 ein gewisses Unternehmensrisiko getragen, habe sie doch noch Verhandlungen über die Höhe des Abfertigungsbetrages geführt und zeige sich das Unternehmerrisiko auch darin, wie viel der Mitunternehmer anlässlich der Veräußerung seines Anteils für diesen erhalte. Auch könne der Veräußerer dem Erwerber nur dann Eigentum an einer Sache verschaffen, wenn er selbst Eigentümer sei. Das folge aus § 442 ABGB, wonach man nur jene Rechte übertragen könne, die man selbst habe. Da der Gesellschaftsanteil von S zum Einbringungsstichtag 31. Dezember 2012 nicht in das Eigentum der beiden Gesellschafter M und T übergegangen sei, sei das eingebrachte Vermögen den Einbringenden zu diesem Stichtag nicht in vollem Umfang zuzurechnen gewesen.

Die in § 13 Abs. 2 UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003 normierte, mit 21. August 2003 in Kraft getretene, Ersatzstichtagsregelung komme nicht zur Anwendung, da der Einbringungsvertrag unstrittig am 25. August 2003 unterfertigt worden sei, somit zu einem Zeitpunkt, in dem den einbringenden Personen das Eigentum noch nicht in vollem Ausmaß zuzurechnen gewesen sei. Erst mit Vereinbarung vom 29. September 2003 sei das rückwirkende Ausscheiden der Gesellschafterin S unter Anwachsung deren Anteils an die Gesellschafter M und T vereinbart worden, sodass erst durch diesen Vertragsabschluss die dem Einbringungsvertrag zugrunde liegenden Eigentumsverhältnisse (je 47,5% von M und T, 5% von L) vorgelegen seien. Als Besteuerungsschichttag gelte der von den Einbringenden ursprünglich gewählte Einbringungsstichtag. Eine davon abweichende Regelung, wonach die Versteuerung auch für den Fall des Nichtgreifens der Rechtswohltat des Ersatzstichtags zu diesem Zeitpunkt oder auch zum Zeitpunkt des handelsrechtlichen Einbringungsstichtags vorzunehmen sei, habe der Gesetzgeber nicht getroffen, weshalb es bei dem von den Gesellschaftern gewählten Einbringungsstichtag bleibe.

Hinsichtlich des in der Berufung gestellten Eventualantrags, wonach zumindest 75% des einzubringenden Vermögens sowie das Sonderbetriebsvermögen den Einbringenden am Einbringungsstichtag zuzurechnen gewesen seien, und daher jedenfalls eine Versteuerung der stillen Reserven hinsichtlich dieser Teile nicht zu erfolgen habe, führte die belangte Behörde aus, dass nach der ursprünglichen Intention der Beteiligten der gesamte Betrieb der GesbR in die GmbH hätte eingebracht werden sollen und nicht nur einzelne Mitunternehmeranteile. Da die Einbringung zum Stichtag 31. Dezember 2002 nach Art. III UmgrStG "missglückt" sei, könne auch zu diesem Zeitpunkt keine Aufspaltung nach Art. IV UmgrStG erfolgen, sodass sich eine weitere Auseinandersetzung damit erübrige.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschicht durch die belangte Behörde erwogen hat:

§ 6 Z 14 lit. b EStG 1988 idF BGBl. 699/1991 lautet:

"Die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern und sonstigem Vermögen in eine Körperschaft (§ 1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988) gilt als Tausch im Sinne der lit. a, wenn sie nicht unter das Umgründungssteuergesetz fällt oder das Umgründungssteuergesetz dies vorsieht. Die Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 des Umgründungssteuergesetzes ist auf den nach dem Umgründungssteuergesetz maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen."

Kommt Art. III UmgrStG nach Auffassung der belangten Behörde ("missglückte" Einbringung) nicht zur Anwendung, richtet sich die Beurteilung des Einbringungsverganges nach dem allgemeinen Steuerrecht. Nach § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 stellt die Einbringung einen Tauschvorgang dar, der als Veräußerung und Anschaffung zu behandeln ist, sodass es zur Aufdeckung der im eingebrachten Vermögen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Gewinnrealisierung kommt (vgl. *Walter*, Umgründungssteuerrecht 2013, Tz 321). Nach § 6 Z 14 lit. b letzter Satz EStG 1988 ist die (missglückte) Einbringung von (Teil)Betrieben, Mitunternehmer- und Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs. 2 UmgrStG zwar auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag zu beziehen und kann nach § 13 Abs. 1 UmgrStG der Einbringungsstichtag auch auf einen Zeitpunkt vor Unterfertigung des Einbringungsvertrages zurückbezogen werden. Allerdings kommt nach § 13 Abs. 2 UmgrStG die Wahl eines zurückliegenden Einbringungsstichtags nur in Betracht, wenn das einzubringende Vermögen dem Einbringenden schon zu diesem Zeitpunkt zuzurechnen war. Scheitert die Anwendung des Art. III UmgrStG - wovon die belangte Behörde ausgegangen ist - daran, dass das einzubringende Vermögen den Einbringenden zum vereinbarten Einbringungsstichtag noch nicht zuzurechnen war, weil sie dieses erst zu einem späteren Zeitpunkt erworben haben, kann die (besondere) Rückwirkungsfiktion des § 6 Z 14 lit. b EStG 1988 nicht greifen (vgl. idS *Rabel* in *Helbich/Wiesner/Bruckner*, Handbuch der Umgründungen, Band B, § 12 Rz 24 f iVm § 13 Rz 15). Da die belangte Behörde die Gewinnrealisierung aus der ihrer Ansicht nach "missglückten" Einbringung mit Ablauf des 31. Dezember 2002 angenommen und damit für das Streitjahr 2002 die entsprechenden Einkünfte festgestellt hat, hat sie schon deshalb den angefochtenen Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet.

Der belangten Behörde könnte aber auch insoweit nicht gefolgt werden, als sie offenbar auch die Ansicht vertritt, das Vorliegen von zivilrechtlichem Eigentum der einbringenden Gesellschafter am Einbringungsvermögen sei Voraussetzung für das Zustandekommen einer gültigen Einbringung im Sinne des Art. III UmgrStG. Zwar muss das Einbringungsvermögen dem Einbringenden sowohl im Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrages (§ 12 Abs. 1 UmgrStG), als auch am Einbringungsstichtag (§ 13 Abs. 2 UmgrStG) zuzurechnen sein (vgl. *Doralt/Ruppe* 111, Tz 1177). Jedoch richtet sich die Beurteilung der Frage, wem das einzubringende Vermögen zuzurechnen ist, nach allgemeinen abgabenrechtlichen Grundsätzen (§ 24 BAO). Maßgeblich für die Zurechnung ist daher das wirtschaftliche Eigentum am einzubringenden Vermögen (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG4, § 12 Rz 23 und § 13 Rz 33, sowie *Walter*, aaO, Tz 354 f und 375).

Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwändersatzverordnung 2008. Das Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung.

Die zitierten Bestimmungen über das Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof waren gemäß § 79 Abs. 11 letzter Satz VwGG in der bis zum Ablauf des 31. Dezember 2013 geltenden Fassung anzuwenden.
Wien, am 25. Juni 2014

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:2014:2009130154.X00