jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1986/6/30 84/15/0058

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 30.06.1986

Index

Verkehrssteuern
yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht
32/06 Verkehrsteuern

Norm

BAO §207
BAO §235 Abs2
KVG 1934 §10 Abs2
KVG 1934 §8 Z1 litc
KVGDV 1934 §6

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):
84/15/0059

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Großmann, Dr. Närr, Dr. Wetzel und Dr. Kremla als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Brauhart, über die Beschwerden 1. der H AG in W, vertreten durch Dr. Alfred Holzberger, Rechtsanwalt in Wien I, Elisabethstraße 26, und 2. der SPH AG) in Z, vertreten durch Dr. Franz Helbich, Rechtsanwalt in Wien I, Bauernmarkt 18, gegen die Bescheide der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland je vom 27. Jänner 1984, 1. GZ. GA 11 - 95/84, und 2. GZ. GA 11 - 95/1/84, je betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Erstbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.750,-- und der Zweitbeschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 9.810,-- je binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich zunächst im wesentlichen folgendes:

Gesellschafter der in der Folge nur mit Hiro (alt) bezeichneten „H“ Immobilienverwertungsgesellschaft m.b.H. (Stammkapital S 120 Mio.) waren die in der Folge nur mit S bezeichnete „S“ Unternehmensbeteiligungsgesellschaft m.b.H. (Stammeinlage S 112.500,--), die Zweitbeschwerdeführerin (Stammeinlage S 89,887.500,--) und die Erstbeschwerdeführerin (Stammeinlage S 30 Mio.) gewesen. Diese Gesellschafter hatten in der durch den öffentlichen Notar Dr. P beurkundeten außerordentlichen Generalversammlung am 25. November 1975 die Errichtung der in der Folge nur mit KG bezeichneten H Immobilienverwertungsgesellschaft m.b.H. & Co. KG., deren Firma in der durch denselben Notar beurkundeten außerordentlichen Generalversammlung der Hiro am 5. Februar 1976 auf H Immobilienverwertungsgesellschaft m.b.H. Nfg. KG. geändert worden war, beschlossen.

Gleichzeitig war die Übertragung des Vermögens der Hiro auf die KG nach den Bestimmungen des Dritten Abschnittes des UmwG auf der Grundlage der Bilanz zum 31. Mai 1975 unter Hinweis auf die abgabenrechtlichen Begünstigungen nach Art. II StruktVG beschlossen worden. Ebenfalls am 25. November 1975 hatten die S, die Zweitbeschwerdeführerin und die Erstbeschwerdeführerin vor demselben Notar den die KG betreffenden „Kommanditgesellschaftsvertrag“ in Form eines Notariatsaktes beschlossen. An der KG waren beteiligt gewesen: Als Komplementärin die S mit einer bloß für die interne Verrechnung maßgebenden Kapitaleinlage von S 110.559,--, als Kommanditisten die Zweitbeschwerdeführerin mit einer Kommanditeinlage von S 88,336.941,-- und die Erstbeschwerdeführerin mit einer Kommanditeinlage von S 29,482.500,--. Nach § 4 dieses Vertrages war u.a. Betriebsgegenstand der KG der Handel mit Waren aller Art insbesondere der Großhandel mit Mineralöl, Treibstoffen, KFZ-Reifen und Autozubehör sowie der Kleinhandel im Rahmen des Tankstellenbetriebes gewesen. Mit § 5 Abs. 1 desselben Vertrages war vereinbart worden, daß am Vermögen der KG gemäß ihren Anteilen an der Hiro nach der Umwandlung wie folgt beteiligt sind: Die S mit 0,09375 %, die Zweitbeschwerdeführerin mit 74,90625 % und die Erstbeschwerdeführerin mit 25 %.

Unter Hinweis auf § 8 Abs. 1 der in der Folge nur mit KVGDB bezeichneten Durchführungsbestimmungen zum KVG vom 17. Dezember 1934, RMinBl. S 839, hatte das in der Folge nur mit Finanzamt bezeichnete Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien unter Anführung der Steuernummer „Ib 17417/Id 1713“ mit Schreiben vom 14. Jänner 1976 der KG zu Handen des genannten Notars zu deren oben angeführten - dem Finanzamt am 27. November 1975 (bzw. hinsichtlich der Änderung der Firma am 6. Februar 1976) angezeigten - Gründung mitgeteilt, daß die zur Eintragung in das Handelsregister erforderliche Unbedenklichkeitsbescheinigung nach Zahlung eines der voraussichtlichen Höhe der Gesellschaftsteuer entsprechenden Betrages von S 2,356.389,-- erteilt werde. Dieser Berechnung war offensichtlich der aus der eingereichten Umwandlungs- und Eröffnungsbilanz zum 31. Mai 1975 ersichtliche Wert der Kommanditeinlagen von S 117,819.441,-- (Zweitbeschwerdeführerin: S 88,336.941,--, Erstbeschwerdeführerin: S 29,482.500,--) zugrunde gelegt worden.

Am 5. März 1976 war der oben im einzelnen dargestellte Umwandlungsbeschluß vom 25. November 1975 (offensichtlich in Verbindung mit der erwähnten Änderung der Firma) in das Handelsregister (HRA 20.916 des Handelsgerichtes Wien) eingetragen worden (§ 7 Abs. 3 zweiter Satz UmwG).

Am 28. November 1977 war beim Finanzamt die von demselben Notar vorgenommene Beurkundung des Verkaufes der Gesellschafterversammlung der KG vom 25. November 1977 eingelangt. Danach war die Auflösung der KG und die Einbringung ihres Betriebes zur Gänze nach Art. III StruktVG auf der Grundlage der Bilanz vom 25. Juli 1977 in die zum ausschließlichen Zweck der Fortführung dieses Betriebes zu gründende Hiro (neu) beschlossen worden. Dieser Vorgang war unter gleichzeitiger Löschung der Firma der KG am 30. Dezember 1977 im Handelsregister eingetragen worden.

Noch im Dezember 1980 war der in der Folge nur als Treuhand bezeichneten Treuhand- und Beratungsgesellschaft m.b.H. das an sie als seinerzeitige Vertreterin der KG gerichtete Ersuchen des Finanzamtes vom 11. Dezember 1980 zugestellt worden. Darin war zunächst die Steuernummer „Ib 17417 Id-1713-BP/Ar“ und der Betreff 1) S 2) KG angeführt sowie zur Vornahme einer abgabenbehördlichen Prüfung bei den obgenannten Gesellschaften um Übersendung der Bilanz 1975 - soweit vorhanden - sowie allfälliger Generalversammlungsprotokolle ersucht worden.

Mit als endgültigem Gesellschaftsteuer-Bescheid bezeichnetem Bescheid vom 1. Juni 1982 hatte das Finanzamt unter Bezugnahme auf die am 10. Dezember 1981 im Interesse der Gesellschaftsteuer bei der KG durchgeführten Betriebsprüfung gegenüber der KG Gesellschaftsteuer mit einem Betrag von S 2,356.389,-- (2 v.H. von S 117,819.441,-- nach Aufrundung gemäß § 204 BAO) festgesetzt, weil durch den Eintritt der S die Einlagen der Kommanditisten der

Gesellschaftsteuer gemäß § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG unterlägen. Da sich aufgrund der Umwandlungs- und Eröffnungsbilanz zum 31. Mai 1975 keine offenen und stillen Rücklagen ergeben hätten, seien die Einlagen der Kommanditisten als Bemessungsgrundlage anzusehen.

Am 15. Juli 1982 hatte der Vorstand des Finanzamtes hinsichtlich des zuletzt angeführten Abgabenbetrages einen Abschreibungsauftrag erteilt, weil der zitierte Bescheid vom 1. Juni 1982 als nicht ergangen gelte, da die „KG" zu diesem Zeitpunkt bereits gelöscht gewesen sei.

Mit dem jeweils als Haftungs-Gesellschaftsteuer-Bescheid gemäß § 224 BAO und § 10 KVG bezeichneten Bescheiden je vom 20. September 1982 setzte das Finanzamt Gesellschaftsteuer gegenüber der Erstbeschwerdeführerin mit einem Betrag von S 1,766.739,-- (2 v.H. von S 88,336.941,-- nach Aufrundung gemäß § 204 BAO) bzw. gegenüber der Zweitbeschwerdeführerin mit einem Betrag von S 589.650,-- (2 v.H. von S 29,482.500,--) fest. Dies jeweils unter Hinweis auf die Anzeige des genannten Notars vom 27. November 1975 und das Nichtmehrbestehen der Hiro (alt).

Die gegen diese erstinstanzlichen Bescheide jeweils (innerhalb zweimal verlängerter Frist) rechtzeitig eingebrachten jeweiligen Berufungen der Beschwerdeführerinnen wies die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland mit den nunmehr beim Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidungen je vom 27. Jänner 1984 als unbegründet ab. Dies nach einer kurzen Darstellung des Verwaltungsgeschehens im wesentlichen mit folgenden gleichlautenden Begründungen:

Die Gesellschaftsteuer von S 2,356.389,-- sei im Jahre 1975 weder kassenmäßig eingewiesen noch bezahlt worden, sodaß eine Anrechnung nicht möglich gewesen sei.

Wenn die KG ein Grundhandelsgewerbe betreibe, entstehe die Steuerschuld mit Abschluß des Gesellschaftsvertrages. Die Steuerschuld sei daher am 25. November 1975 entstanden. Die Mitteilung des Finanzamtes vom 14. Jänner 1976 sei zwar weder ein Bescheid noch eine Unterbrechungshandlung, aber im Gegensatz zu § 174 Abs. 3 lit. a ZollG, wonach die Steuerschuld kraft Gesetzes entstehe, bedürfe es bei der Gesellschaftsteuer einer bescheidmäßigen Festsetzung im Sinne des § 198 BAO. Einhebungsverjährung sei nicht eingetreten. Die Anfrage des Finanzamtes vom 11. Dezember 1980 habe die Bemessungsverjährung unterbrochen. Aus dem Kommanditvertrag vom 25. November 1975 (samt Kurzbilanz) sei die Bemessungsgrundlage gemäß § 8 Abs. 1 KVG nicht zu ersehen gewesen. Die erwähnte Anfrage habe in eindeutiger Weise zur Feststellung der Höhe des Abgabenanspruches gedient. Sie habe sich eindeutig nur auf Angelegenheiten der Gesellschaftsteuer bezogen. Auf das Vorbringen der Zweitbeschwerdeführerin, die Unterbrechungshandlung hätte ihr gegenüber gesetzt werden müssen, erwiderte die genannte Finanzlandesdirektion in der Begründung ihrer Berufungsentscheidung, dies gelte nicht bei der Bemessungsverjährung und aus dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme als Haftender allein könne Unbilligkeit nicht abgeleitet werden.

Gegen diese Berufungsentscheidungen richten sich die vorliegenden Beschwerden der jeweils betroffenen Beschwerdeführerin. In beiden Beschwerden werden Rechtswidrigkeit des Inhaltes des jeweils angefochtenen Bescheides sowie dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten und die von der belangten Behörde erstatteten Gegenschriften vor. In diesen wird jeweils die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerden beantragt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat zunächst die Verbindung beider Beschwerden wegen ihres engen sachlichen und persönlichen Zusammenhanges beschlossen und danach erwogen:

Gemäß § 41 Abs. 1 erster Satz VwGG hat der Verwaltungsgerichtshof, soweit er nicht Rechtswidrigkeit wegen Unzuständigkeit der belangten Behörde oder wegen Verletzung von Verfahrensvorschriften gegeben findet(§ 42 Abs. 2 Z. 2 und 3) und nicht § 38 Abs. 2 anwendbar ist, den angefochtenen Bescheid aufgrund des von der belangten Behörde angenommenen Sachverhaltes im Rahmen der geltend gemachten Beschwerdepunkte (§ 28 Abs. 1 Z. 4) oder im Rahmen der Erklärung über den Umfang der Anfechtung (§ 28 Abs. 2) zu überprüfen. Nach § 28 Abs. 1 Z. 4 VwGG hat die Beschwerde nämlich die bestimmte Bezeichnung des Rechtes, in dem der Beschwerdeführer verletzt zu sein behauptet (Beschwerdepunkte), zu enthalten.

Die Erstbeschwerdeführerin erachtet sich im Sinne der zuletzt zitierten Gesetzesstelle ausdrücklich durch die von ihr angefochtene Berufungsentscheidung in dem subjektiv-öffentlichen Recht auf richtige Anwendung der einschlägigen Bestimmungen der BAO über den Eintritt der Verjährung (§§ 207 ff und 238 BAO in Verbindung mit § 10 KVG

hinsichtlich der Geltendmachung der Haftung für Gesellschaftsteuer) verletzt.

Die Zweitbeschwerdeführerin bezeichnet in ihrer Beschwerde die Beschwerdepunkte nicht. Sie verwechselt die Beschwerdegründe des § 28 Abs. 1 Z. 5 VwGG (die Gründe, auf die sich die Behauptung der Rechtswidrigkeit stützt) mit den Aufhebungsgründen des § 42 Abs. 2 VwGG. Aus ihren Beschwerdeausführungen ergibt sich jedoch, daß auch sie sich durch die sie betreffende Berufungsentscheidung in demselben Recht verletzt erachtet wie die Erstbeschwerdeführerin, in erster Linie aber in dem subjektiv-öffentlichen Recht, daß für eine bereits entrichtete Abgabenschuldigkeit ein Haftungsbescheid nicht mehr erlassen werden darf.

Das seinerzeitige Entstehen der gegenständlichen Gesellschaftsteuerschuld (abgesehen von der noch zu erörternden Frage des Zeitpunktes ihres Entstehens) gegenüber der KG ist somit dem Grunde und der Höhe nach nicht Gegenstand der nunmehrigen verwaltungsgerichtlichen Verfahren.

Gemäß § 10 Abs. 2 Z. 1 KVG haftet für die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten der Erwerber. § 10 Abs. 2 KVG stellt eine besondere Abgabenvorschrift im Sinne des § 224 Abs. 1 BAO dar (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 21. November 1968, Zl. 857/67). Nach der zuletzt zitierten Gesetzesstelle werden die in Abgabenvorschriften geregelten persönlichen Haftungen durch Erlassung von Haftungsbescheiden geltend gemacht. In diesen ist der Haftungspflichtige unter Hinweis auf die gesetzliche Vorschrift, die seine Haftungspflicht begründet, aufzufordern, die Abgabenschuld, für die er haftet, binnen einer Frist von einem Monat zu entrichten. Da Haftung die Schuld eines anderen voraussetzt (siehe z. B. das zitierte Erkenntnis) wäre für den Fall, daß die gegenständliche Gesellschaftsteuerschuld bereits zur Gänze entrichtet gewesen wäre, die spätere Erlassung der in Rede stehenden Haftungsbescheide bzw. Berufungsentscheidungen rechtswidrig.

Zur Vermeidung von Mißverständnissen ist in diesem Zusammenhang vorerst darauf hinzuweisen, daß durch den oben erwähnten Abschreibungsauftrag die gegenständliche Gesellschaftsteuerschuld nicht erloschen war. Gemäß § 235 Abs. 2 BAO erlischt zwar der Abgabenanspruch durch die verfügte Abschreibung, jedoch nur wenn dies bescheidmäßig geschieht (siehe z. B. Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts, Wien 1981, S. 150; Stoll, Bundesabgabenordnung-Handbuch, Wien 1980, S. 580 f; Reeger-Stoll, Kommentar zur Bundesabgabenordnung, Wien 1976, S. 776 Anm. 1 und 9). „Abschreibung“ ist nur die Bezeichnung des buchungstechnischen Vorganges (siehe z. B. die soeben zitierte Anm. 1). Selbst wenn man den oben erwähnten Abschreibungsauftrag aber entgegen den §§ 92 f BAO als Bescheid werten würde, so fehlt es jedenfalls am Erfordernis der „Erlassung“ dieses Abschreibungsauftrages, weil er nach der gesamten Lage der vorgelegten Verwaltungsakten nicht nach außen in Erscheinung getreten war.

Zu der schon in den Berufungen der Beschwerdeführerinnen aufgerollten Frage der bereits erfolgten Entrichtung des Gesellschaftssteuerbetrages von S 2,356.389,-- stellte die belangte Behörde in ihren Berufungsentscheidungen im wesentlichen lediglich fest, daß dieser Betrag im Jahre 1975 weder kassenmäßig eingewiesen noch bezahlt worden sei.

Gemäß § 115 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden aber die abgabenpflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die Tatsachen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabenpflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachug ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Aufgrund des § 115 Abs. 3 BAO haben die Abgabenbehörden Angaben der Abgabepflichtigen und amtsbekannte Umstände auch zugunsten der Abgabepflichtigen zu prüfen und zu würdigen.

Auch wenn man davon ausgeht, daß der belangten Behörde eine Beweislast hinsichtlich der Entrichtung der gegenständlichen Gesellschaftsteuerschuld nicht oblag und die Beschwerdeführerinnen etwa im Sinne des § 211 BAO die Abstattung dieser Schuld nachzuweisen hatten, so zeigen die vorgelegten Verwaltungsakten, daß der Sachverhalt jedenfalls in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf und die belangte Behörde bei Einhaltung der Verfahrensvorschriften des § 115 Abs. 1 bis 3 BAO zu einem anderen Bescheid im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG hätte kommen können.

Aus den vorgelegten Verwaltungsakten ergibt sich nämlich in diesem Zusammenhang folgendes:

In der Gewinn- und Verlustrechnung der KG für das Geschäftsjahr vom 1. Juni 1975 bis31. Mai 1976 scheint für Steuern und lohnabhängige Abgaben ein Betrag von insgesamt bloß S 1,374.387,-- auf. Laut einem „AV für FK“ wurde die

„Mitteilung vom 14.1.1976 über S 2,356.389,-- vorgeschrieben (eventuell Mitteilung viel später eingewiesen - bis Ende 1977) Steuereinzahlung überprüfen“. Nach Punkt 2) eines Aktenvermerkes vom 12. Mai 1982 zur Steuernummer Id 1713 wurde laut „FK“ die „Mitteilung nicht eingewiesen auch in Kanzlei im Jahr 1976 und 1977 keine Vorschreibung ersichtlich“. Auf dem oben erwähnten Bescheid vom 1. Juni 1982 findet sich folgende Erläuterung: „Die auf die Mitteilung vom 14.1.1976 entrichteten Beträge wurden angerechnet. -Mehrbetrag siehe Erlagschein.“

Die Hiro (neu) hatte mit ihrem an das Finanzamt gerichteten Schreiben vom 7. Juli 1982 eine Sachverhaltsdarstellung der Treuhand vorgelegt, worin unter Hinweis darauf, daß die Eintragung in das Handelsregister regelmäßig erst nach Bezahlung der Gesellschaftsteuer erfolge, u.a. ausgeführt wird, der verstorbene Rechtsfreund der KG, RA. Dr. Friedrich S, habe auf die „Mitteilung“ des Finanzamtes vom 14. Jänner 1976 den handschriftlichen Vermerk angebracht „bezahlt 5.4.76 .... P“. Nach Punkt 9) dieser Sachverhaltsdarstellung seien Nachfragen und Prüfungen bei folgenden Personen und Institutionen durch die Treuhand und einem Herrn S in bezug auf eine mögliche Fehleinzahlung oder Fehlbezeichnung des Einzahlenden bzw. Zahlungsgrundes im Jahre 1976 negativ verlaufen: Bilanzen der KG, Buchhaltung der KG (samt Journalen), Dauerakte der Treuhand, Girokonto des Finanzamtes (bei der Postsparkasse), Buchhaltung des Finanzamtes zu anderen Steuernummern, Notar Dr. P, RA. Dr. D (Übernahme der Kanzlei Dr. S), Anfrage in der Schweiz. Es sei möglich, daß der Betrag von S 2,356.389,-- beim Finanzamt im Jahre 1976 nicht eingegangen sei. In dem Prüfungsbericht des Finanzamtes vom 26. Februar 1982 zu Kapitalverkehrsteuerakt Ib 21792, Id 1713, findet sich u.a. der Satz: „Der zur Mitteilung vom 1976 01 14 entrichtete Betrag ist auf diese Gesellschaftsteuerschuld anzurechnen.“

In ihrer Berufung vom 10. November 1982 führte die Erstbeschwerdeführerin u.a. aus, Tatsache sei, daß die KG im Handelsregister eingetragen worden sei, was ohne Ausstellung der erwähnten Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht hätte geschehen können. Dazu findet sich ein - offensichtlich von einem Organwalter des Finanzamtes stammender Zusatz: „liegt im Register nicht auf“. Weiters führte die Erstbeschwerdeführerin in ihrer Berufung aus, nach den eingeholten Auskünften sei jedenfalls, entgegen einer ursprünglichen Annahme, von der genannten Notariatskanzlei keine entsprechende Zahlung geleistet worden und auch in den Büchern der Gesellschaft habe sich ein diesbezüglicher Zahlungsvorgang nicht feststellen lassen. Da jedoch nicht mit völliger Sicherheit ausgeschlossen werden könne, daß die entstandene Abgabenschuld dennoch durch Zahlung getilgt worden sein könnte - worüber nur die Finanzkasse des Finanzamtes Auskunft zu geben vermöge - beantrage die Erstbeschwerdeführerin gemäß § 216 BAO vorsorglich die Erlassung eines Abrechnungsbescheides.

Die Zweitbeschwerdeführerin führte in ihrer Berufung vom 15. November 1982 in demselben Zusammenhang unter Hinweis auf die von ihr vorgelegte Ablichtung der „Mitteilung“ vom 14. Jänner 1976 aus, die Eintragung der KG in das Handelsregister habe nur nach Entrichtung der Gesellschaftsteuer erfolgen können. Der Tag der Eintragung der KG sei der 5. März 1976 gewesen. Ihrer Meinung nach seien der beauftragte Notar Dr. P und der Rechtsanwalt Dr. S mit dieser Eintragung befaßt gewesen und hätten die Abgabenentrichtung auch veranlaßt. Die KG sei im Jahre 1977 ohne Einwand der Behörde im Handeisregister gelöscht worden.

Auf der erwähnten Ablichtung der „Mitteilung“ findet sich nicht nur der zitierte Vermerk, sondern ein offensichtlich von anderer Hand stammender Vermerk „Handakt keine UB (und soweit leserlich) Nachreichungen ... Mängel“.

Das Handelsgericht Wien teilte dem Finanzamt auf dessen Ersuchen um Aktenübersendung am 30. Mai 1983 mit, daß der betreffende Registerakt beim Handelsgericht Wien benötigt werde.

In den Berufungsvorentscheidungen vom 31. Oktober 1983 wurde in diesem Zusammenhang keine Feststellung getroffen und den Beschwerdeführerinnen keinerlei Vorhalt gemacht.

In ihrem Antrag vom 1. Dezember 1983 auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte die Zweitbeschwerdeführerin u.a. aus, das Finanzamt sei in der Berufungsvorentscheidung auf die wesentlichen Punkte der Berufung gar nicht eingegangen. Es fehle auch jeder Hinweis auf die Ursachen für die seitens der Behörde unterlaufenen Mängel bei der Ausstellung der steuerlichen Unbedenklichkeitsbescheinigung (bei der Eintragung und bei der Löschung der KG).

Ebenso führte die Erstbeschwerdeführerin in ihrem Antrag gleichfalls vom 1. Dezember 1963 auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz u.a. aus, das Finanzamt habe die steuerliche Unbedenklichkeit der KG bei deren Eintragung im Jahre 1976 festgestellt (was die Bezahlung der Gesellschaftsteuer für den Wert der Kommanditeinlage voraussetze) und ebenso die Löschung der KG zugelassen.

Nun dürfen Eintragungen in das Handels- oder Genossenschaftsregister, denen kapitalverkehrsteuerpflichtige Vorgänge zugrunde liegen, gemäß § 160 Abs. 2 BAO (es kann hier dahingestellt bleiben, ob § 8 Abs. 1 KVGDB in der „Mitteilung“ des Finanzamtes vom 14. Jänner 1956 zutreffend zitiert worden war oder nicht) erst dann vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des Finanzamtes vorgelegt wird, daß der Eintragung hinsichtlich der Kapitalverkehrsteuer Bedenken nicht entgegenstehen.

Die Eintragung des gegenständlichen Umwandlungsbeschlusses vom 25. November 1975 in das Handelsregister war jedoch gemäß Art. II § 7 StruktVG nicht auch von der Gesellschaftsteuer befreit. (Hingegen war der am 25. November 1977 im Sinne des Art. III § 8 Abs. 1 StruktVG beschlossene Vorgang nach Art. III § 10 StruktVG von den Kapitalverkehrsteuern befreit.)

All diese Ausführungen zeigen, daß sich die belangte Behörde mit der Frage der Entrichtung der gegenständlichen Gesellschaftsteuerschuld vor Erlassung der Haftungsbescheide nicht bzw. nicht ausreichend im Sinne des § 115 Abs. 1 bis 3 BAO auseinandersetzte sowie bei Erlassung der nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidungen den Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt ergänzungsbedürftig ließ und auch ihre Begründungspflicht nach § 288 Abs. 1 lit. d BAO nicht zur Gänze erfüllte.

Der Verwaltungsgerichtshof vermag nicht auszuschließen, daß die belangte Behörde bei Einhaltung dieser Verfahrensvorschriften, insbesondere im Hinblick auf die ihr auferlegte Pflicht, ihre Berufungsentscheidungen gesetzmäßig zu begründen, im Sinne des § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. c VwGG zu anderen Bescheiden hätte kommen können. Daran vermögen die - teilweise auch aktenwidrigen Ausführungen der belangten Behörde im vorletzten Absatz der von ihr zur Beschwerde der Zweitbeschwerdeführerin erstatteten Gegenschrift nichts zu ändern.

Die angefochtenen Bescheide sind somit gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b und c VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Bei dieser Sach- und Rechtslage braucht der Verwaltungsgerichtshof auf das weitere Vorbringen der Beschwerden nicht einzugehen. Zur Vermeidung eines weiteren verwaltungsgerichtlichen Rechtsganges (siehe in diesem Sinne z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. April 1964, Zl. 1217/63) erachtet er jedoch die folgenden Ausführungen für angebracht:

Was den Zeitpunkt des Entstehens der gegenständlichen Gesellschaftsteuerschuld anlangt, so gehen die Beschwerdeführerinnen mit Recht davon aus, daß dies der Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses vom 25. November 1975 in das Handelsregister (am 5. März 1976) gewesen war.

Mangels einer abweichenden Bestimmung im KVG entsteht nämlich der Abgabenanspruch gemäß § 4 Abs. 1 BAO, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabepflicht knüpft. Nach § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den Ersterwerber. Aufgrund des § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört. Anders als in dem dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. März 1982, Zl. 15/0778/79, zugrunde gelegenen Fall ist es im vorliegenden Fall ohne Bedeutung, daß die KG u.a. ein sogenanntes Grundhandelsgewerbe (§ 1 Abs. 2 Z. 1 HGB) betrieben hatte, weil hier nach der Spezialbestimmung des § 7 Abs. 3 zweiter Satz UmwG auch die KG erst mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister entsteht. Andernfalls gäbe es einen nicht im Sinne des Gesetzes gelegenen Zeitraum, innerhalb dessen die umzuwandelnde Kapitalgesellschaft und die zu errichtende Personengesellschaft gleichzeitig bestünden.

Fällig wird die Gesellschaftsteuer gemäß § 36 KVG - eine der im Sinne des § 210 Abs. 1 BAO in Abgabenvorschriften getroffenen besonderen Regelungen zwei Wochen nach Entstehung der Steuerschuld (siehe z. B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes je vom 21. November 1968, Zl. 857/67, und Zl. 860/67).

Nach § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen, soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist. Daher ist nun zu prüfen, ob die KVGDB, insbesondere deren § 6, anzuwenden sind oder nicht.

Wie bereits oben angeführt, wurden die KVGDB u.a. im Reichsministerialblatt kundgemacht. Der

Verwaltungsgerichtshof hat auf dem Gebiet des Abgabenrechtes diesem Umstand in Verbindung damit, daß derart kundgemachte Bestimmungen im Deutschen Reich das Gesetz geändert hatten, ausschlaggebende Bedeutung dafür zuerkannt, daß es sich um allgemein verbindliche, in den österreichischen Rechtsbestand übergegangene Normen handelt (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juli 1957, Zl. 1277/55, Slg. Nr. 1673/F). In diesem Sinn ist der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung von der Geltung der KVGDB ausgegangen - siehe z. B. die § 6 KVGDB betreffenden Erkenntnisse je vom 21. November 1968, Zl. 857/67, und Zl. 860/67, das § 11 Abs. 1 Z. 4 lit. b KVGDB betreffende Erkenntnis vom 6. November 1969, Zl. 1461/68, sowie das § 4 Abs. 1 KVGDB betreffende Erkenntnis vom 22. November 1973, Zl. 34/73. An dieser Stelle ist auch auf den Aufsatz Försters, Gesetzliche Grundlagen für die Erhebung der Kapitalverkehrsteuern insbesondere der Gesellschaftsteuer, in: Die Besteuerung der Kapitalgesellschaft - Festschrift für Egon Bauer zum 65. Geburtstag, herausgegeben von Werner Doralt, Hassler, Kranich, Nolz, Quantschnigg, Wien 1986, zu verweisen, in dem die Wiedereinführung der Normen der KVGDB durch den österreichischen Gesetzgeber des Jahres 1945 mit ausführlicher Begründung bejaht wird.

Der mit „4. Festsetzung der Steuer" überschriebene § 6 KVGDB lautete in seiner - noch nicht der österreichischen Rechtsordnung angepaßten - Fassung wie folgt:

„Das Kapitalverkehrsteueramt gibt dem Steuerpflichtigen den festgesetzten Steuerbetrag unter Angabe der Zahlungsfrist bekannt. Die Zahlungsfrist soll zwei Wochen nicht übersteigen.

Die Festsetzungsverfügung gilt als Steuerbescheid im Sinn des § 212 der Reichsabgabenordnung. Sie wird dem Steuerpflichtigen schriftlich mitgeteilt und soll auch die Steuerberechnung und ihre Grundlagen, eine Anweisung, wo und wie die Steuer zu entrichten ist und eine Belehrung enthalten, welches Rechtsmittel zulässig ist und binnen welcher Frist und bei welcher Behörde es einzulegen ist.

Eine Zahlung, die geleistet worden ist, um eine Eintragung im Handelsregister zu ermöglichen (§ 8 Absatz 1), wird auf die Steuer angerechnet. Deckt sich die Steuerschuld mit dem bezahlten Betrag, so genügt eine Mitteilung hierüber."

Schon dieser Wortlaut stellt hinreichend klar, daß auch für die Gesellschaftsteuerschuld - anders als vor der Novelle zur BAO, BGBl. Nr. 151/1980, für die Zollschuld im Sinne des § 174 Abs. 3 lit. a ZollG (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 18. Oktober 1984, Zl. 84/16/0145, Slg. Nr. 5927/F, betreffend einen hier vergleichbaren Fall des § 174 Abs. 3 lit. c ZollG, ferner Stoll, Bundesabgabenordnung, Handbuch, Wien 1980, S. 488 f, und Ellinger-Wetzel, Die Bundesabgabenordnung, Wien 1980, S. 138) - das Institut der Bemessungsverjährung im Sinne der §§ 207 ff BAO gilt (siehe z. B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. April 1964, Zlen. 996, 997/63, und vom 21. November 1968, Zl. 857/67, sowie zu den Übergangsbestimmungen der zitierten Novelle z. B. Ritz, Bemessung- und Einhebungsverjährung, ÖStZ 2/1982, S. 18 ff, insbesondere S. 24 rechts).

Es kann sein, daß eine Abgabenfestsetzung dem Erstschuldner gegenüber nicht möglich ist und daher unmittelbar auf den Haftenden gegriffen werden muß. Dies bedeutet, daß in diesem Fall die Bemessungsverjährung (§ 207 BAO) diesem, dem Bereich der Einhebung zuzurechnenden Verfahrensschritt ein Limit setzt (siehe z. B. Stoll, a.a.O., S. 556 f). Gemäß § 238 Abs. 1 BAO verjährt das Recht, eine fällige Abgabe einzuheben und zwangsweise einzubringen, binnen fünf Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in welchem die Abgabe fällig geworden ist, keinesfalls jedoch früher als das Recht zur Festsetzung der Abgabe. Den Beschwerdeführerinnen ist darin beizupflichten, daß die hier maßgebliche - fünf Jahre betragende - Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO ohne Unterbrechungshandlung mit Ablauf des Jahres 1981 verstrichen gewesen wäre.

Nach § 209 Abs. 1 BAO wird die Verjährung durch jede zur Geltendmachung des Abgabenanspruches oder zur Feststellung des Abgabepflichtigen (§ 77) von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Aufgrund des § 238 Abs. 2 BAO wird die Verjährung fälliger Abgaben durch jede zur Durchsetzung des Anspruches unternommene nach außen erkennbare Amtshandlung wie durch Mahnung, durch Vollstreckungsmaßnahmen, durch Bewilligung einer Zahlungserleichterung oder durch Erlassung eines Bescheides gemäß §§ 201 und 202 unterbrochen. Mit Ablauf des Jahres, in welchem die Unterbrechung eingetreten ist, beginnt die Verjährungsfrist neu zu laufen.

Entgegen der von den Beschwerdeführerinnen vertretenen Auffassung stellt das oben angeführte Ersuchen des Finanzamtes vom 11. Dezember 1980 - noch dazu in Verbindung mit der „Mittellung" vom 4. Jänner 1976 - unter

Bedachtnahme auf die ausdrücklich angeführten Steuernummern durchaus eine zur Geltendmachung des gegenständlichen Abgabenspruches von der Abgabenbehörde unternommene, nach außen erkennbare Amtshandlung dar. Der behördliche Schritt muß dem tatsächlich Abgabepflichtigen nicht zur Kenntnis kommen (siehe z. B. Stoll, a. zuletzt a.O. S. 494 Abs. 1 unten und S. 593 Abs. 2).

Wenn die Beschwerdeführerinnen meinen, dem Finanzamt seien von Anfang an alle für die Bemessung der gegenständlichen Gesellschaftsteuer wesentlichen Umstände bekanntgewesen, so ist ihnen darauf folgendes zu erwidern:

Nach dem gegenständlichen Umwandlungsbeschluß vom 25. November 1975 war beim Erwerb der Gesellschaftsrechte an der KG von einer Gegenleistung nicht die Rede. Gemäß § 8 Abs. 1 lit. c KVG war die Steuer daher vom Wert der Gesellschaftsrechte zu berechnen. Die Ermittlung des Wertes der Gesellschaftsrechte erfolgt nach den Vorschriften des 1. Teiles des Bewertungsgesetzes, d.h. daß das Gesellschaftsvermögen zu Teilwerten anzusetzen ist. Der der Beteiligung der Kommanditisten am Vermögen der Gesellschaft entsprechende Anteil dieses Wertes unterliegt dann der Gesellschaftsteuer (siehe z. B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 30. Juni 1986, Zl. 84/15/0047). In diesem Zusammenhang kam vor allem der aufgrund der ursprünglich vorgelegten Unterlagen nicht zu beantwortenden Frage, ob stille Reserven vorhanden waren oder nicht, wesentliche Bedeutung für die Höhe der festzusetzenden Gesellschaftsteuer zu.

Schließlich vermag der Verwaltungsgerichtshof bei der gegebenen Sach- und Rechtslage auch unter Bedachtnahme auf § 20 BAO keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, wenn die belangte Behörde - für den Fall, daß die gegenständliche Gesellschaftsteuerschuld nicht vor Erlassung der Haftungsbescheide entrichtet worden wäre - innerhalb der nach Unterbrechung neu zu laufen begonnenen Verjährungsfrist die Haftung der Kommanditisten für diese Abgabe geltend machte.

Die Entscheidungen über den Aufwandersatz gründen sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. Nr. 243/1985, insbesondere auf deren Art. III Abs. 2.

Wien, am 30. Juni 1986

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1986:1984150058.X00

Im RIS seit

08.10.2020

Zuletzt aktualisiert am

08.10.2020

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at