jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1997/8/19 95/16/0186

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 19.08.1997

Index

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

Norm

HGB §161;
KVG 1934 §2 Z1;
KVG 1934 §2 Z2;
KVG 1934 §2 Z3;
KVG 1934 §3 Abs1;
KVG 1934 §6 Abs1 Z4;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der Sch Ges.m.b.H und Co KG in W, vertreten durch Dr. E, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 16. Mai 1995, Zl. 32/1-9/Mü-1995, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 13.130,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Vorauszuschicken ist, daß gemäß der Übergangsbestimmung im § 38 Abs. 1 KVG, BGBl. Nr. 629/1994, der erste Teil des Kaptialverkehrsteuergesetzes in der Fassung jenes Bundesgesetzes auf Rechtsvorgänge anzuwenden ist, für welche die Steuerschuld nach dem 1. Dezember 1994 entsteht. Hier wurde der steuerpflichtige Tatbestand (§ 4 Abs. 1 BAO) vor diesem Zeitpunkt verwirklicht, sodaß die Rechtslage vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 629/1994 zu Anwendung gelangt.

Gesellschafter der beschwerdeführenden Ges.m.b.H. und Co KG waren die Komplementärin Sch. Ges.m.b.H. mit einer festen Kapitaleinlage von S 100.000,--, die F.Sch. KG als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage von S 19,950.000,-- und die Sch.W. KG als Kommanditistin mit einer Kommanditeinlage von S 19,950.000,--. Mit Wirkung zum 31.

Dezember 1989 haben die Gesellschafter folgenden Beschluß gefaßt:

"Die Sch. Gesellschaft m.b.H scheidet aus ihrer vermögensmäßigen Beteiligung an der ... (Beschwerdeführerin) aus und überträgt ihre Kapitaleinlage von ÖS 100.000,-- zu gleichen Teilen auf die beiden Kommanditistinnen, deren Kapitaleinlagen sich damit auf je ÖS 20.000.000,-- erhöhen. Für die Übertragung ihrer vermögensmäßigen Beteiligung erhält die Sch. Gesellschaft m.b.H eine Abfindung in Höhe des anteiligen Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den Ausscheidungsstichtag. Soweit sich der anteilige Einheitswert der Sch. Gesellschaft m.b.H. durch finanzbehördliche Maßnahmen, insbesondere im Rahmen einer Betriebsprüfung, ändert, ist das Abfindungsguthaben entsprechend anzupassen.

Die Sch. Gesellschaft m.b.H stellt ihr Vermögen nunmehr der ... (Beschwerdeführerin) nach Maßgabe des bestehenden Gesellschaftsvertrages darlehensweise zur Verfügung. Die Stellung der Sch. Gesellschaft m.b.H als Komplementärin der ... (Beschwerdeführerin) wird durch das vermögensmäßige Ausscheiden nicht berührt."

Den diesem Vorgang entsprechenden Antrag um Eintragung der Erhöhung der Kommanditeinlagen bei der Beschwerdeführerin an das Kreis- als Handelsgericht Wels legte die Beschwerdeführerin dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Linz (im folgenden: Finanzamt) am 22. Jänner 1990 vor. Über Anfrage des Finanzamtes teilte das Lagefinanzamt mit, daß der Einheitswert des Betriebsvermögens per 1. Jänner 1989 S 95,726.000,--, die Beteiligung der Komplementärin mit 0,5 %, somit S 2,319.408,-- betragen habe.

Auf Basis des zuletzt genannten Betrages erließ das Finanzamt einen vorläufigen Gesellschaftsteuerbescheid gemäß § 200 BAO, weil der Rechtsvorgang (die Übertragung der Komplementäreinlage auf die beiden Kommanditisten) nach § 2 Z. 1 im Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG der Gesellschaftsteuer unterliege.

Anläßlich einer Betriebsprüfung wurde am 27. April 1994 (Abschlußbesprechung) festgestellt, daß der Anteil der Sch. Ges.m.b.H 0,25 % betragen habe; die neue Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer wurde wie folgt ermittelt:

Kapital	S 100.000,--
Verrechnungskonto	S 2,420.602,08
anteiliger Investitionsfreibetrag, Rücklage für nicht-entnommenen Gewinn, versteuerte Rücklage	S 94.656,48
Anteil stille Reserven	S 200.087,94
Summe:	S 2,815.346,50

Dementsprechend wurde die Gesellschaftsteuer neu mit 2 % von dieser Bemessungsgrundlage ermittelt und im endgültigen Bescheid vom 10. Juni 1994 der Differenzbetrag zur Nachzahlung vorgeschrieben.

In ihrer Berufung machte die Beschwerdeführerin geltend, der Vorgang falle, da es sich um einen Komplementäranteil gehandelt habe, gemäß § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG überhaupt nicht unter das KVG. Außerdem läge kein Ersterwerb gemäß§ 2 Z. 1 KVG vor.

Wenn der Vorgang schon einer Besteuerung unterzogen werde, sei vom Kaufpreis laut Vertrag auszugehen, von dem in jedem Fall das Verrechnungskonto, da nicht mitübertragen, abzuziehen sei. Im Abtretungsvertrag sei als Preis der anteilige Einheitswert bestimmt worden, wobei jedoch die Komplementärges. m.b.H ihr verbleibendes Vermögen, das könne nach Abtretung der Beteiligung nur mehr ein eventuell vorhandenes Verrechnungskonto sein, der KG darlehensweise zur Verfügung zu stellen hatte. Es sei daher das Verrechnungskonto in Höhe von S 2,420.602,08 in Abzug zu bringen und nur ein verbleibender Restkaufpreis einer eventuellen Besteuerung zu unterziehen.

Darauf forderte das Finanzamt die Beschwerdeführerin auf, den Nachweis zu erbringen, daß das Verrechnungskonto der Sch. Ges.m.b.H. aufgrund einer Vereinbarung nicht den Kommanditisten, sondern der KG als Darlehen übertragen worden sei.

Die Beschwerdeführerin verwies in ihrem Schreiben vom 27. Oktober 1994 auf den eingangs wiedergegebenen Gesellschafterbeschluß. Ergänzend führte sie aus:

"Weiters wurde als Abfindung der anteilige Einheitswert vereinbart, der jedoch nicht das Verrechnungskonto umfaßt, da dieses ja wie bereits im ersten Satz beschrieben, darlehensweise der Schäfer KG zur Verfügung gestellt werden sollte.

Tatsächlich wurde allerdings sowohl der anteilige Einheitswert als auch das Verrechnungskonto mitbezahlt. Daraus ist allerdings abzuleiten, daß sich der bezahlte Betrag letztlich aus zwei Teilbeträgen zusammensetzt und zwar einmal aus dem Betrag für den anteiligen Einheitswert und zum Zweiten aus dem Betrag für das Verrechnungskonto. Das Verrechnungskonto stellt handelsrechtlich eine Verbindlichkeit der Kommanditigesellschaft gegenüber ihren Gesellschaftern dar. Deshalb handelt es sich hier handelsrechtlich um keinen Teil des Kaufpreises sondern um eine Abtretung einer Schuldforderung.

Da letztlich der Kaufpreis für die Kapitalanteile und das Verrechnungskonto in einem Betrag überwiesen wurden, ist auch in den Büchern und in der Bilanz lediglich eine Umbuchung vom alten Kommanditisten auf die Käufer erfolgt.

Weiters erlauben wir uns noch Sie darauf hinzuweisen, daß man in Deutschland unter dem Begriff "anteiliger Einheitswert" den Kapitalanteil ohne das Verrechnungskonto versteht.""

Der von der Beschwerdeführerin vorgelegte Auszug aus der Bilanz zum 31. Dezember 1989, weist unter VII.

"Verrechnungskonten Gesellschafter" aus. Hinsichtlich der Sch. Ges.m.b.H wird aufgrund der Buchungsvorgänge des Jahres 1989 ein Betrag von S 2,420.602,08 als Zwischensumme dargestellt, der auch in der Spalte "Übertragung Ges.m.b.H-Anteil infolge Verkaufes" aufscheint, sodaß per 31. Dezember 1989 ein Stand von S 0,-- ausgewiesen ist. Bei den Kommanditisten ist in der zuletzt genannten Spalte je die Hälfte jenes Betrages eingetragen, sodaß der Stand zum 31. Dezember 1989 gegenüber der zuvor ermittelten Zwischensumme um den Betrag von je S 1,210.301,04 erhöht ausgewiesen ist.

Ihre abweisende Berufungsvorentscheidung gründete das Finanzamt zunächst auf seine Auffassung, die Erhöhung der Kommanditeinlage bei einer Ges.m.b.H und Co. KG sei nach Lehre und Rechtsprechung ein Vorgang, der Gesellschaftsteuerpflicht bewirke. Es sei unbestritten, daß das Vermögen von den Kommanditisten der KG zugeführt worden sei. Die Darstellung, daß das Verrechnungskonto der Sch. Ges.m.b.H nicht mitübertragen, sondern der KG darlehensweise überlassen worden sei, finde im Sachverhalt keine Deckung. Der entsprechende Hinweis im Gesellschafterbeschluß lege nicht klar, daß mit "Vermögen" das Verrechnungskonto gemeint sei. Außerdem sei nicht diesem Beschluß entsprechend in der Bilanz vorgegangen worden. In der Bilanz scheine ein Darlehenskonto für die Sch.-Ges.m.b.H. (wie auch in der Bilanz zum 31. Dezember 1990) nicht auf. Die Beschwerdeführerin habe selbst zugegeben, daß der Kaufpreis sich aus zwei Teilbeträgen zusammensetzte und zwar einmal aus dem Betrag für den anteiligen Einheitswert und zum zweiten aus dem Betrag für das Verrechnungskonto.

In ihrem Vorlageantrag bestritt die Beschwerdeführerin zunächst die Anwendbarkeit des § 2 Z. 1 KVG, weil kein Ersterwerb vorliege. Im übrigen sei als Abtretungspreis nur der anteilige Einheitswert ohne Verrechnungskonto vereinbart worden. Entgegen der Vereinbarung im Abtretungsvertrag hätten die Kommanditisten irrtümlicherweise den anteiligen Einheitswert und das Verrechnungskonto in einem überwiesen. Dementsprechend habe dieser Sachverhalt in der Bilanz zum 31. Dezember 1989 dargestellt werden müssen. Die Absicht der Vertragsparteien sei aber darin gelegen, daß grundsätzlich zwei Rechtsgeschäfte vorliegen sollen: Zum einen die Abtretung des Komplementäranteils zum anteiligen Einheitswert und zum anderen die Zurverfügungstellung eines Darlehens, welches dann irrtümlich in einen Kauf des Verrechnungskontos, also in den Kauf einer Schuldforderung eingemündet sei. Begehrt wurde, daß, wenn überhaupt Gesellschaftsteuerpflicht bejaht werde, zu deren Berechnung nur der anteilige Einheitswert laut Abtretungsbetrag, also der Kaufpreis ohne Verrechnungskonto herangezogen werde.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde dieser Berufung keine Folge. Die Erhöhung der Kommanditeinlage erfülle nach Lehre und Rechtsprechung einen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand, wobei dahingestellt bleiben möge, ob der Tatbestand der Z. 1 oder der Z. 2 des § 2 KVG erfüllt sei. Die Darstellung, wonach das Verrechnungskonto nicht mitübertragen, sondern der KG darlehensweise überlassen worden wäre, finde keine Deckung. In den Bilanzen der KG zum 31. Dezember 1989 und zum 31. Dezember 1990 scheine kein Darlehenskonto für die Sch.-Ges.m.b.H. auf. Es sei unglaubwürdig, daß die Kommanditisten den anteiligen Einheitswert und das Verrechnungskonto in einem überwiesen hätten, weil damit keinesfalls dem Gesellchafterbeschluß entsprochen worden wäre und eine bilanzmäßig richtige Erfassung des Vorganges leicht möglich gewesen wäre. Dies sei nicht geschehen, weshalb davon auszugehen sei, daß auch das Verrechnungskonto an die Kommanditisten übertragen und somit der KG zugeführt worden sei. Ausgehend vom Wert der Sacheinlage (S 2,815.346,50, worin das Verrechnungskonto enthalten ist) habe das Finanzamt die Gesellschaftsteuer dem Gesetz entsprechend ermittelt.

In ihrer dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht auf richtige Handhabung des § 2 Z. 1 KVG bzw. Z. 2 KVG und auf Heranziehung einer richtigen Berechnungsgrundlage verletzt. Sie begehrt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit und wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten

und die Gegenschrift der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften die Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört. Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber. Ein gesellschaftsteuerpflichtiger erster Erwerb von Gesellschaftsrechten liegt somit auch beim Erwerb von Kommanditanteilen an einer KG vor, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern eine Kaptialgesellschaft gehört (Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, RZ. 2 zu § 2 KVG).

Im vorliegenden Fall liegt, wie die Beschwerdeführerin richtig aufzeigt und offenbar auch von der belangten Behörde in der Gegenschrift eingeräumt wird, ein solcher erster Erwerb nicht vor. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26. März 1981, Slg. Nr. 5.568/F. ausgeführt hat, bildet die Erhöhung der Kommanditeinlage keinen Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den erster Erwerber im Sinne dieser Gesetzesstelle, da einer Person an einer Kommanditgesellschaft nicht eine Mehrheit von Mitgliedsschaftsrechten zustehen kann.

Gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse, Zubußen). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Tatbestandsmäßige Voraussetzung der Gesellschaftsteuerpflicht nach dieser Bestimmung ist zunächst, daß eine von den Gesellschaftern bewirkte Leistung erfolgt, wobei diese Leistung auf eine echte (einseitige) Kapitalzufuhr gerichtet sein muß und als Ausfluß der Gesellschaftereigenschaft als solcher durch den Gesellschafter in seiner Stellung als Aktionär, Anteilseigner usw. erbracht wird (Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, Rz. 72 zu § 2 KVG). Nur die Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft durch den Gesellschafter, also die Beistellung von Mitteln, die die Gesellschaft noch nicht hat, ist eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung im Sinne dieser Bestimmung (siehe das schon genannte Erkenntnis vom 26. März 1981). Dabei löst nicht bereits die Begründung einer (hier:) freiwilligen Übernahmsverpflichtung, sondern immer erst deren Erfüllung, also tatsächliche Bewirkung der Leistung, den Steuertatbestand aus (hg. Erkenntnis vom 3. Oktober 1996, Zl. 94/16/0225, ergangen zu § 2 Z. 3 lit. b KVG, m.w.N.).

Weitere Voraussetzung der Erfüllung dieses Steuertatbestandes ist, daß es sich um eine Pflichtleistung handelt, die aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt wird, daß also die Gesellschaft einen Rechtsanspruch auf die Leistung hat und das Gesellschaftsverhältnis für die Rechtspflicht zur Leistung kausal ist (Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz4, RZ. 34 zu § 2 KVG).

Schließlich wird auch für den Tatbestand der Z. 2 des § 2 KVG gefordert, daß die Leistung objektiv geeignet sein muß, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 1996, Zl. 95/16/0088; a.A. Egly/Klenk a.a.O, RZ. 79).

Da im vorliegenden Fall, wie oben ausgeführt, der Tatbestand der Z. 1 des § 2 KVG keinesfalls erfüllt ist, hat allein das zwischen der Komplementärin einerseits und den beiden Kommanditisten andererseits abgeschlossene Rechtsgeschäft keinen gesellschaftsteuerpflichtigen Tatbestand erfüllt. Zu prüfen ist allerdings, ob in Zusammenhang mit diesem Rechtsgeschäft eine Leistung an die Gesellschaft bewirkt wurde, die den obigen Tatbestandsvoraussetzungen gerecht wird.

Bei Prüfung der Frage, ob die allenfalls bewirkte Leistung aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung erbracht wurde, wurde jedenfalls nicht auf den Gesellschaftsvertrag der Beschwerdeführerin zurückgegriffen. Offenbar gingen die Behörden bei Beurteilung der Frage, ob eine solche Verpflichtung gegeben ist, allein vom oben wiedergegebenen Gesellschafterbeschluß aus. Dieser Gesellschafterbeschluß beschreibt zunächst den

Leistungsaustausch zwischen der Komplementärin einerseits und den Kommanditisten andererseits: Für die Übertragung ihrer Kapitalbeteiligung erhält die Komplementärin eine Abfindung in Höhe des anteiligen Einheitswertes des Betriebsvermögens auf den Ausscheidungsstichtag. Inwieweit davon die Gesellschaft betroffen wäre, ist dem Gesellschaftsbeschluß nicht zu entnehmen. Als eine die Gesellschaft berührende VERPFLICHTUNG wurde nur festgelegt, daß die Komplementärin ihr Vermögen nunmehr der Gesellschaft nach Maßgabe des bestehenden Gesellschaftsvertrages DARLEHENSWEISE zur Verfügung stelle. Derartige Darlehen unterliegen aber seit der Aufhebung des ersten Satzes des § 3 Abs. 1 KVG im allgemeinen nicht der Besteuerung.

Die belangte Behörde sieht jene Formulierung im Gesellschafterbeschluß als bloßes "Parteienvorbringen" an, ohne sich jedoch mit der Frage auseinanderzusetzen, durch welche rechtsgeschäftliche Erklärungen die vom § 2 Z. 2 KVG geforderte Verpflichtung zu einer Leistung an die Gesellschaft begründet worden wäre.

Darüberhinaus liegen nachvollziehbare Feststellungen, ob überhaupt eine die oben beschriebenen Voraussetzungen erfüllende Leistung bewirkt wurde, nicht vor: Anstelle der ursprünglichen Forderung der Komplementärin an die Gesellschaft in Höhe von S 2,420.602,08 weist die Bilanz zum 31. Dezember 1989 nunmehr eine um je die Hälfte dieses Betrages erhöhte Forderung der beiden Kommanditisten gegen die Gesellschaft aus. Inwieweit dadurch ein Zufluß an die Gesellschaft bewirkt worden wäre, ist nicht geklärt.

Nach den Darlegungen der belangten Behörde wurde "unbestrittenerweise" das Vermögen von den Kommandisten der Kommanditgesellschaft zugeführt. Die belangte Behörde hat aber weder dargelegt, aufgrund welcher im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung eine solche Vermögensübertragung von den Kommanditisten (nicht an die Veräußerin, sondern) an die Gesellschaft erfolgt sei, noch hat sie nachvollziehbar begründet, daß der Gesellschaft ein neuer Vermögenswert in Höhe von S 2,815.346,50 zugeführt worden sei. Damit belastete sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes, sodaß der Beschwerde Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VWGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. Nr. 416/1994.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1997:1995160186.X00

Im RIS seit

11.06.2001

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

© 2026 JUSLINE

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

www.jusline.at