jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1995/11/16 93/16/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.11.1995

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);
21/01 Handelsrecht;
23/01 Konkursordnung;
32/06 Verkehrsteuern;
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;
33 Bewertungsrecht;

Norm

ABGB §938;
BewG 1955 §10;
BewG 1955 §19;
ErbStG §3 Abs1 Z1;
ErbStG §3 Abs1 Z2;
GebG 1957 §15 Abs3;
GebG 1957 §33 TP16 Abs1 Z1 litc;
HGB §120;
HGB §138;
HGB §145;
HGB §167;
HGB §168;
HGB §169;
KO §83;
VwRallg;

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 der Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde des P.H. in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Jänner 1993, GZ. GA 11-88/5/93, betreffend Rechtsgebühr, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 13.940,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Laut vorgelegter Abschrift aus dem Handelsregister des Handelsgerichtes Wien waren Gesellschafter der zu HRA Nr. 12218 protokollierten Firma "L.H." bis 30. Juli 1987 die "Wiener Theaterkunst-Werkstätte L.H. Gesellschaft mbH" und Kommerzialrat L.H. Am 30. Juli 1987 wurde protokolliert, daß der Beschwerdeführer als Kommanditist mit einer Vermögenseinlage von S 100.000,-- eingetreten und die Gesellschaft daher eine Kommanditgesellschaft ist; am selben Tag wurde protokolliert, daß der persönlich haftende Gesellschafter L.H. ausgetreten ist. Im Akt befindet sich eine Mitteilung über den Einheitswert des gewerblichen Betriebes der L.H. OHG auf den 1. Jänner 1986; danach betrug der Einheitswert des Betriebsvermögens zu diesem Stichtag - S 11,682.000,--; dem L.H. wurden S 11,741.578,-- zugerechnet.

Am 30. Juni 1987 schloß L.H. mit dem Beschwerdeführer den beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (im folgenden: Finanzamt) am 2. Juli 1987 angezeigten Schenkungsvertrag, der auszugsweise folgenden Inhalt hat:

"I.

Herr Kommerzialrat L.H. ist persönlich haftender Gesellschafter der im Handelsregister des Handelsgerichtes Wien unter HRA. 12.218 protokollierten Firma L.H. mit dem Sitz in Wien.

II.

Herr Kommerzialrat L.H. schenkt seinen im Punkt I. dieses Vertrages bezeichneten Gesellschaftsanteil, wie sich dieser auf Grund der zum 30. (dreißigsten) Juni 1987 (eintausendneunhundertsiebenundachtzig) zu erstellenden Bilanz buchmäßig darstellt, mit Wirkung vom 1. (ersten) Juli 1987 (neunzehnhundersiebenundachtzig), einschließlich des sich zu dem vorbezeichneten Stichtag ergebenden Saldos auf seinem Verrechnungskonto seinem Sohn Herrn P.H.

III.

Herr P.H. erklärt dankend die Annahme.

IV.

Diese Schenkung gilt sohin als mit Wirkung vom

1. (ersten) Juli 1987 (neunzehnhundertsiebenundachtzig) vereinbart und vollzogen.

V.

Die mit der Errichtung dieses Vertrages verbundenen Kosten, Gebühren und Abgaben trägt Herr P.H.

VI.

Herr Kommerzialrat L.H. erklärt ausdrücklich auf einen Widerruf dieser Schenkung aus welchem Titel immer, zu verzichten.

VII.

Herr P.H. erklärt, sich über den Vermögensstatus der im Punkt I. dieses Vertrages näher bezeichneten Gesellschaft und insbesondere über den Wert des geschenkten Gesellschaftsanteiles eingehend informiert zu haben."

In der gegenüber dem Finanzamt erstatteten Abgabenerklärung vom 4. September 1987 wurde die Frage, welchen Wert die Zuwendung zur Zeit der Ausführung hatte und wie dieser Wert ermittelt worden sei, mit: "EW-Anteil zum 1.1.1987 minus 11.229.000" beantwortet.

Die am 24. Jänner 1989 vorgenommene Prüfung durch das Finanzamt führte zu folgenden Ergebnissen:

"2.) Prüfungsunterlagen: Bilanz 30.6.1987, EW-Erklärung

1.1.1987.

3.)

Rechtsform: Ges.m.b.H. & Co KG

4.)

Gesellschafter: Komplementäre: Wr. Theaterkunstwerkstätte

L.H. Ges.m.b.H.

(Arbeitsgesellsch.)

Kommanditist: P.H. (nur Gewinnbeteiligung)

...

7.)

Prüfungsfeststellungen:

Mit Schenkungsvertrag vom 30.6.1987 übergab KR L.H. seinen Gesellschaftsanteil an obgenannter Gesellschaft an seinen Sohn P.H.

Als Gegenleistung wurde die Übernahme des Verrechnungskontos vereinbart.

Der Wert des Gesellschaftsanteiles betrug zum Übergabsstichtag (letzter festgestellter EW-Anteil per 1.1.1987) - 10,484.518,--. Die Höhe der Gegenleistung (übernommenes Verechnungskonto) beträgt lt. Bilanz 30.6.1987 10,155.311,--.

... Gebühr gem. § 33 TP 16 (1) 1 c v. 10,155.311,-- 2 % 203.106,--.

Über das Prüfungsergebnis wurde Einvernehmen erzielt. Es wurde ersucht, Bericht und Bescheid zu Handen des Steuerberaters zu senden."

Mit Bescheid vom 12. April 1989 setzte das Finanzamt für den "Vertrag über die Überlassung eines Geschäftsanteiles" vom 30. Juni 1987 gemäß § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c GebG 1957 die Gebühr mit 2 % von der Bemessungsgrundlage in Höhe von S 10,155.311,-- fest. In der Begründung wurde auf den Prüfungsbericht verwiesen.

In seiner Berufung wehrte sich der Beschwerdeführer vor allem dagegen, daß der gemeine Wert des unentgeltlich überlassenen Geschäftsanteiles mit dem Buchwert laut Bilanz zum 30. Juni 1987 gleichgesetzt worden sei; vielmehr sei dieser Wert unter Einbeziehung stiller Reserven und eines allfälligen Firmenwertes zu berücksichtigen und sei daher nicht negativ, sondern positiv, sodaß eine (unentgeltliche) Schenkung vorliege.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung wurde damit begründet, daß derartige Unternehmen praktisch nie veräußert werden würden, sodaß kein Firmenwert angesetzt werden könne.

Im Vorlageantrag brachte der Beschwerdeführer vor, die Leistung des Geschenkgebers sei weit höher zu bewerten als die Gegenleistung (in Form der Übernahme des negativen Kapitalkontos), sodaß eine gemischte Schenkung vorliege. Leistung und Gegenleistung seien mit ihren gemeinen Werten zu bemessen; weil das Finanzamt keinen Wert für Zwecke der Bemessung der Schenkungssteuer ermittelt habe, könne nicht geschlossen werden, daß ein entgeltliches Rechtsgeschäft vorliege, weil im gegenständlichen Fall eine Bereicherung des Beschenkten unter Berücksichtigung des tatsächlichen gemeinen Wertes der Anteile gegeben sei. Das subjektive Merkmal der Schenkung, nämlich der Wille des Zuwendenden, eine unentgeltliche Übertragung durchzuführen, stehe außer Diskussion. Im Rahmen einer Vorhaltsbeantwortung wies der Beschwerdeführer darauf hin, daß mit dem Geschäftsanteil auch Liegenschaften übertragen worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch einen Erwerber sei wie eine übernommene Schuld als Teil des Entgelts anzusehen, weshalb deren Wert dem Entgelt zuzurechnen sei. Die Formulierung im Schenkungsvertrag, der Geschäftsanteil werde so übergeben, wie er sich aufgrund der Bilanz zum 30. Juni 1987 "einschließlich des sich zu dem vorbezeichneten Stichtag ergebenden Saldos auf seinem Verrechnungskonto" darstelle, könne nur so verstanden werden, daß sich der neue Gesellschafter, wenn auch nur schlüssig, dem Übergeber gegenüber verpflichtet habe, anstelle des Übergebers für diesen Saldo einzustehen. Daß der negative Saldo des Verrechnungskontos S 10,155.311,-- betragen habe, sei unbestritten. In der Abgabenerklärung habe der Beschwerdeführer die Anfrage nach dem Wert der Zuwendung mit "EW-Anteil zum 1.1.87 - 11,229.000,--" beantwortet und damit zum Ausdruck gebracht, daß kein positiver Wert erworben sei und von einer Schenkung keine Rede sein könne. Der Beschwerdeführer hätte konkret behaupten müssen, daß die Einheitswertangaben des Übergebers unrichtig (weil zu niedrig) gewesen seien. Den

Abgabepflichtigen treffe eine Mitwirkungspflicht bei Ermittlung des Sachverhalts; die Behörde könne keinen Schenkungsvorgang erkennen, wenn in der Berufung bloß angegeben worden sei, im Hinblick auf einen selbstgeschaffenen Firmenwert und stille Reserven sei ein positiver Geschäftsanteil übertragen worden.

Mit der vorliegenden Beschwerde erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Anerkennung des Schenkungsvertrages und insbesondere dadurch verletzt, daß die Abgabenbehörde aufgrund des Vorliegens eines negativen Verrechnungskontos angenommen habe, daß das Entgelt den Wert des Geschäftsanteiles übersteige. Mit der Beschwerde wurden mehrere Urkunden vorgelegt, insbesondere der eingangs wiedergegebene Handelsregisterauszug und die Eingaben an das Handelsregister, die zu diesen Eintragungen führten.

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten vor und erstattete eine Gegenschrift.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c des hier anzuwendenden Gebührengesetzes 1957 i.d.F. vor der Novelle BGBl. Nr. 629/1994 (im folgenden: GebG) unterliegt die rechtsgeschäftliche Überlassung eines Geschäftsanteiles an einer Personengesellschaft an einen anderen Gesellschafter oder einen Dritten einer Gebühr von 2 v.H. vom Entgelt, mindestens aber vom Wert des Gesellschaftsanteiles. Gemäß § 15 Abs. 3 GebG sind Rechtsgeschäfte, die (u.a.) unter das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz fallen, von der Gebührenpflicht ausgenommen.

Die Gebührenpflicht des Rechtsgeschäftes hängt somit davon ab, ob es sich dabei um eine Schenkung i.S. des bürgerlichen Rechts (§ 3 Abs. 1 Z. 1 ErbStG) bzw. eine andere freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird (Z. 2 der zuletzt zitierten Vorschrift), handelt, was nach den Vorschriften des ErbStG (und nicht nach dem GebG) zu beurteilen ist

(hg. Erkenntnis vom 31. Mai 1995, Zl. 94/16/0238, m.w.N.).

Eine Schenkung i.S.d. § 938 ABGB liegt nur vor, wenn jemand eine Sache einem anderen unentgeltlich überläßt. Weiters kann ein Rechtsgeschäft der Schenkungssteuer unterliegen und somit von der Gebührenpflicht ausgenommen sein, wenn der Leistung des einen Teiles eine geringere Leistung des anderen Teiles gegenübersteht und die Bereicherung des anderen Teiles von demjenigen, der die höherwertige Leistung erbringt, gewollt ist; eine solche (gemischte) Schenkung kommt somit bei einem offenbaren Mißverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung in Betracht. Bei der Feststellung, ob ein krasses Mißverhältnis zwischen den beiderseitigen Leistungen (geringfügige Wertunterschiede bleiben außer Betracht) und somit eine Bereicherung eines Vertragsteiles vorliegt, sind Leistung und Gegenleistung nach ihrem gemeinen Wert zu vergleichen (hg. Erkenntnis vom 14. Oktober 1991, Zl. 90/15/0084, m.w.N.).

Die Feststellung, ob und in welchem Ausmaß ein solches Mißverhältnis von Leistung und Gegenleistung vorliegt, ist nicht auf Grund der steuerlichen Vorschriften des Bewertungsgesetzes, also der Einheitswerte nach diesem Gesetz, sondern auf Grund eines Vergleiches der Verkehrswerte (Verkehrswert der Grundstücke und Teilwerte der beweglichen Gegenstände des Betriebsvermögens) zu treffen, weil die Steuer von Schenkungen auf dem Grundsatz der objektiven Bereicherung einer Person beruht und weil sich eine solche Bereicherung grundsätzlich nicht aus den steuerlichen Bewertungsvorschriften, die nur der Ermittlung einheitlicher Durchschnittswerte dienen sollen, ergeben kann. Dies auch aus der Überlegung, daß im täglichen Leben nicht die steuerrechtlichen Bewertungsvorschriften die grundlegende Wertvorstellung der Vertragspartner über das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung beeinflussen (siehe die Nachweise aus der hg. Rechtsprechung bei Fellner, Erbschafts- und Schenkungssteuer Kommentar, Ergänzung A, 46/3 A, Rz 51b zu § 3 ErbStG).

Einen derartigen Vergleich nach den gemeinen Werten der Leistungen hat die belangte Behörde allerdings unterlassen, obwohl vom Beschwerdeführer Hinweise geliefert wurden, die erst in der Gegenschrift beachtet wurden. Wenn der Beschwerdeführer die Frage nach dem Wert der Zuwendung mit "EW-Anteil zum 1.7.1987 minus..." beantwortete, so hätte er darüber belehrt werden müssen, daß es darauf nicht ankam. Jedenfalls kann keine Rede davon sein, daß die Behörde an die Grenze ihrer Ermittlungspflicht gekommen wäre.

Bei Beurteilung der Gegenleistung des Beschwerdeführers stellt sich allerdings die Frage, ob es sich bei dem im Schenkungsvertrag mit "Verrechnungskonto" bezeichneten Konto tatsächlich um ein negatives Kapitalkonto gehandelt hat, wovon im angefochtenen Bescheid ausgegangen wurde. Vom Kapitalkonto sind nämlich weitere Gesellschafterkonten zu unterscheiden, die häufig als Privatkonto, oft auch unter anderen Bezeichnungen - wie etwa

"Verrechnungskonto" - geführt werden und eine andere rechtliche Bedeutung haben können; meist sollen sie nicht den Kapitalanteil, sondern echte Forderungen und Schulden des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft ausweisen (Torggler-Kucsko in Straube HGB I2, Rz 13 zu § 120 HGB). Ein solches Konto weist ein zwischen Gesellschaft und Gesellschafter bestehendes Schuldverhältnis aus (Schilling im GroßK4, Rz 10 zu § 167 HGB); es führt, wenn es negativ ist, zu einer Schuldverpflichtung gegenüber der Gesellschaft und berechtigt im Konkurs der Gesellschaft den Masseverwalter zur Einforderung (Igerz, Die große GmbH & Co, GesRZ 1993, 80).

Sollte das Beweisverfahren ergeben, daß tatsächlich ein derartiges Verrechnungskonto übernommen wurde, dann wird auch dessen (ermittelte) Höhe für die Beurteilung der Frage, ob ein offenbares Mißverhältnis und damit eine gemischte Schenkung vorliegt, heranzuziehen sein.

Für den Fall, daß sich herausstellen sollte, daß der Beschwerdeführer tatsächlich ein negatives KAPITALkonto übernommen hat, wird folgendes bemerkt:

Der belangten Behörde kann darin nicht ohne weiteres gefolgt werden, daß sie die Übernahme eines negativen Kapitalkontos duch den Erwerber wie eine übernommene Schuld als Teil des Entgeltes ansah. Sie berief sich dabei auf das hg. Erkenntnis vom 18. November 1991, Zl. 90/15/0097, in welchem es um die Übertragung des Geschäftsanteiles eines persönlich haftenden Gesellschafters an einen anderen persönlich haftenden Gesellschafter ging. Im vorliegenden Fall trat der Erwerber aber als Kommanditist ein. Für den Kommanditisten besteht im Unterschied zum Komplementär grundsätzlich keine Verpflichtung zur Tilgung eines passiven Kapitalanteils.

Solange die KG besteht und solange der Kommanditist der KG angehört, hat er ebenso wie der Komplementär künftige Gewinne zur Verlustabdeckung (zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos) zu verwenden und trägt somit bis zum Auseinandersetzungsfall Verluste ebenso wie der Komplementär. Im Falle der Auseinandersetzung (Auflösung der KG oder Ausscheiden des Kommanditisten) ist aber der Kommanditist nicht verpflichtet, ein negatives Kapitalkonto aufzufüllen (Beiser, Negativer Einheitswert eines Kommanditisten ?, ÖStZ 1990, 174 ff). Der Komplementär ist bei seinem Ausscheiden regelmäßig zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos verpflichtet, der Kommanditist aber nicht (Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht5, 638).

Da die belangte Behörde schon aufgrund des festgestellten Sachverhaltes - also ohne Ermittlung der Verkehrswerte und ohne Auseinandersetzung mit der Frage, ob ein Verrechnungskonto vorliegt - eine gebührenpflichtige Übertragung eines Geschäftsanteiles annahm, belastete sie ihren Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes. Er war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1995:1993160051.X00

Im RIS seit

14.01.2002

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at