jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/11/24 92/16/0188

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 24.11.1994

Index

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

Norm

BAO §23 Abs4;
BAO §4;
HGB §107;
HGB §162;
HGB §2;
HGB §3;
KVG 1934 §2 Abs1;
KVG 1934 §2 Z1;
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 der Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde der C-KG in G, vertreten durch Dr. F, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Steiermark vom 12. Oktober 1992, GZ. B 64-7/92, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Am 21. Dezember 1987 schlossen bisherige Gesellschafter der beim Landes- als Handelsgericht Graz protokollierten Firma "C-KG" (Beschwerdeführerin), nämlich die Komplementäre P und H und die Kommanditisten E, G und I sowie die seit 1980 beim Landes- als Handelsgericht Graz protokollierte "C-Gesellschaft m.b.H." (früher: S Handelsgesellschaft

m.b.H.; im folgenden: Ges.m.b.H.) eine Vereinbarung. Diese Vereinbarung wurde mit "Neuordnung des Gesellschaftsvertrages" tituliert und enthielt folgende Präambel:

"Mit Gesellschaftsvertrag vom 25. März 1975 wurde die Firma C-KG mit dem Sitz in G gegründet. Da es seither zu Veränderungen in der Zusammensetzung der Gesellschafter kam, insbesondere der Gesellschafter Herr R aus der Gesellschaft ausschied, als Komplementär die prot. Firma

S Handelsgesellschaft m.b.H. eingetreten ist und die Gesellschafter H und P die Stellung von Kommanditisten eingenommen haben, wird der Gesellschaftsvertrag hiemit neu formuliert, OHNE DAß DER GESELLSCHAFT NEUES VERMÖGEN GEWIDMET WIRD. Dies vorangestellt, geben die heutigen Gesellschafter dem Gesellschaftsvertrag die Neufassung mit der Wirksamkeit zum 1. März 1987, womit sämtliche bisherigen gesellschaftsvertraglichen Beurkundungen gegenstandslos sind:"

In der mit diesem Gesellschaftsvertrag gegründeten GmbH & Co KG (im folgenden: Kapitalgesellschaft) sollte nur noch die neu eintretende GmbH Komplementär sein; den anderen eingangs genannten natürlichen Personen kam eine Kommanditistenstellung zu. Der Vertrag sah eine Herabsetzung der Kommanditeinlage bei den bisherigen Kommanditisten vor. Umfassend geregelt wurden in diesem Gesellschaftsvertrag u.a. die Geschäftsführung und Vertretung, die Gewinnverteilung (unter Bedachtnahme auf einen schon bisher bestehenden Pensionsanspruch des Kommanditisten E), sowie Kündigung und Auflösung.

Der Vertrag wurde dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Graz (im folgenden: Finanzamt) am 24. Dezember 1987 angezeigt. Am 19. Jänner 1988 beantragten alle Gesellschafter und der ausgeschiedene Gesellschafter R beim Landes- als Handelsgericht Graz die Eintragung von Änderungen im Handelsregister: R sei ausgeschieden, die GmbH sei eingetreten, die bisherigen Komplementäre H und P seien nunmehr Kommanditisten, die Vermögenseinlage der Kommanditisten E, I und G werde herabgesetzt. Diese Registereingabe wurde dem Finanzamt am 25. Jänner 1988 angezeigt.

Am 15. Jänner 1988 richtete der Kommanditist E nachstehendes Schreiben an die "Firma C-KG Geschäftsführung":

"Ich habe erst jetzt feststellen können, daß die Umwandlung der C-KG in eine Ges.m.b.H. & Co KG meine Position als langjähriger Kommanditist gegenüber Ihnen als Komplementäre erheblich beeinträchtigt. Außerdem wurden einzelne Fragen der Gewinnverteilung und der Privatentnahmen nicht erschöpfend bzw. nicht zu meiner Zufriedenheit geregelt. Schließlich sind auch einige Klarstellungen zu treffen, da wir vereinbart haben, daß das Liegenschaftsvermögen nicht für die neue KG haften darf.

Ich muß Sie daher dringend ersuchen, auf die Registrierung der Ges.m.b.H. & Co KG zu verzichten und mit mir bzw. den anderen Mitgesellschaftern neu zu verhandeln.

Nach meinem Dafürhalten ist die Gründung der Ges.m.b.H. & Co KG als nicht vollzogen zu betrachten.

Ich stehe allerdings nicht grundsätzlich und für alle Zeiten der Umwandlung negativ gegenüber, wurde jedoch im Zusammenhang mit den anderen umfangreichen gesellschaftsrechtlichen Ereignissen - damit meine ich insbesondere den Ausstieg von Herrn R - überfordert und schlage ich zur Frage der Umwandlung in eine Ges.m.b.H. & Co KG weitere Gespräche vor."

Das Antwortschreiben vom 20. Jänner 1988, auf dem Briefpapier der "C-Großhandel ... Direktion", welches offenkundig von P unterfertigt ist, lautet wie folgt:

"Betrifft: UMWANDLUNG IN EINE GES.M.B.H. & CO KG

Sehr geehrter Herr E

Wir bestätigen den Erhalt Ihres Schreibens vom 15. d.M. und möchten vor allem festhalten, daß es uns ferngestanden ist, Ihre bisherige Position durch eine Umwandlung der Firma in irgendeiner Weise zu beeinträchtigen.

Wir müssen wohl zugeben, daß sich im Zuge der intensiven und langwierigen Verhandlungen mit Herrn R dieser Frage von unserer Seite zu wenig Zeit zur Klarstellung aller Differenzen gewidmet wurde und wir werden daher veranlassen, daß die nötigen Schritte in Ihrem Sinne unternommen werden.

Wir haben Ihre Bereitschaft zu weiteren Gesprächen gerne zur Kenntnis genommen und werden zum gegebenen Zeitpunkt darauf zurückkommen."

Am 7. März 1988 richteteten dieselben Personen, die die Registereingabe vom 19. Jänner 1988 unterfertigten, einen Antrag an das Landes- als Handelsgericht Graz auf teilweise Rückziehung des Registergesuches vom 19. Jänner 1988. Sie ersuchten, lediglich den Austritt des bisherigen Komplementärs R aus der Gesellschaft einzutragen, während der Antrag auf die übrigen Eintragungen zurückgezogen wurde. Daher weist ein Registerauszug vom 11. März 1988 nur mehr P und H als Komplementäre, E, G und I weiterhin als Kommanditisten mit unveränderter Kommanditeinlage aus.

Am 25. Jänner 1989 faßten die fünf Gesellschafter der Beschwerdeführerin den Beschluß, wonach "der Gesellschaftsvertrag der C-KG in der Fassung vom 21.12 1987 (bezeichnet als 'Neuordnung des Gesellschaftsvertrages') Geltung haben soll mit der Maßgabe, daß der Eintritt der Firma C-Gesllschaft m.b.H. nicht rechtswirksam zustande kam und Herr P und Herr H weiterhin als persönlich haftende Gesellschafter in der Gesellschaft verbleiben". Die im Akt erliegende Ablichtung dieses Beschlusses trägt allerdings nur vier Unterschriften.

Mit Bescheid vom 11. März 1991 setzte das Finanzamt für die Umwandlung der KG in eine Kapitalgesellschaft gemäß § 2 Z. 1 i. V.m. § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG die Gesellschaftsteuer vorläufig fest; endgültig wurde die Steuer mit Bescheid vom 13. Dezember 1991 gemäß § 9 Abs. 1 KVG mit S 997.198,-- festgesetzt. In der Berufung gegen den vorläufigen Bescheid, die gemäß § 274 Abs. 1 BAO als auch gegen den endgültigen Bescheid gerichtet galt, brachte die Beschwerdeführerin vor, die Kapitalgesellschaft sei nie entstanden. Der (wegen eines Irrtumes) fehlerhafte Beitritt der GmbH sei nie vollzogen worden, weil es weder zu einer Geschäftsführertätigkeit der GmbH, noch zu einer Eintragung gekommen sei. Zur Frage, warum es zur Erklärung des E vom 15. Jänner 1988 gekommen sei, machte die Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren ergänzende Angaben: E hätte eine tatsächliche und gravierende Schlechterstellung seiner wirtschaftlichen Stellung vor allem darin erblickt, daß in Zukunft die bislang persönlich haftenden Gesellschafter H und P nicht mehr persönlich und mit ihrem gesamten privaten und sonstigen betrieblichen Vermögen für die KG hätten haften sollen. Eine Schlechterstellung sei auch darin gesehen worden, daß die Kommanditeinlagen nahezu auf die Hälfte zur Herabsetzung vorgesehen gewesen seien. Stein des Anstoßes sei weiters gewesen, daß im neuen Gesellschaftsvertrag nicht mehr die Verpflichtung der Komplementäre enthalten gewesen sei, in wesentlichen Geschäftsführungsfragen die Meinung des E einzuholen und keine Handlungen zu setzen, die sich nachteilig gegen die Kommandidisten auswirkten.

In einer weiteren Anfragebeantwortung im Berufungsverfahren gab die Beschwerdeführerin an, die Formulierung in der Präambel des Vertrages vom 21. Dezember 1987 sei insoferne mißverständlich, als sie einen durch diesen Vertrag zu schaffenden bzw. künftigen Rechtszustand schildere. Keinesfalls sei aber die vorgesehene Komplementär-Ges.m.b.H. in zeitlicher Hinsicht vorher schon eingetreten. P und H hätten weiterhin die Stellung von Komplementären und somit nie rechtswirksam die Stellung von Kommanditisten erlangt.

Dieser Berufung gab die belangte Behörde mit dem angefochtenen Bescheid keine Folge. Sie ging in tatsächlicher Hinsicht davon aus, daß zufolge des Wortlautes in der Präambel der Beitritt der Ges.m.b.H. schon vor dem 21. Dezember 1987 erfolgt sei. Unter Bezugnahme auf das hg. Erkenntis vom 11. März 1992, Zl. 15/0778/79, AnwBl. 1983/1854 und auf Belegstellen aus der Literatur gelangte die belangte Behörde zum Ergebnis, daß die Steuerschuld bereits vor Abschluß des Vertrages entstanden sei, weil die Beschwerdeführerin ein Grundhandelsgewerbe im Sinne des § 1 HGB betreibe. Zufolge des Grundsatzes der Verkehrsteuern, daß eine einmal entstandene Steuerschuld nicht wieder beseitigt werden könne, soferne das entsprechende Verkehrsteuergesetz nichts gegenteiliges vorsehe, könne auch eine bereits entstandene Gesellschaftsteuerschuld nicht aufgehoben werden.

In der dagegen erhobenen Beschwerde wird Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin sei im Recht auf ordnungsgemäße Anwendung des Kapitalverkehrsteuergesetzes (KVG), dRGBl 1934 I 1058 i.d.F. BGBl. 1972/131 verletzt, insbesondere im Recht darauf, daß der Eintritt einer GmbH als Komplementär in eine KG keiner Gesellschaftsteuerpflicht gemäß § 2 Z. 1 i.V.m. § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG unterliege, wenn der Eintritt der GmbH in die KG nicht rechtsgültig zustande gekommen sei. Weiters verletze der angefochtene Bescheid die Beschwerdeführerin im Recht auf ein ordnungsgemäßes Ermittlungsverfahren, insbesondere im Recht auf ordnungsgemäße und vollständige Ermittlung des für die Abgabenfestsetzung maßgeblichen Sachverhalts (§ 115 Abs. 1 BAO).

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten

und die Gegenschrift der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber; gem. § 6 Abs 1 Z 4 gelten als Gesellschaftsrechte Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört.

Da das Kapitalverkehrsteuergesetz keine gesonderte Regelung für das Entstehen der Gesellschaftsteuerschuld trifft, entsteht gemäß § 4 Abs. 1 BAO der Abgabenanspruch, sobald der Tatbestand verwirklicht ist, an den das Gesetz die Abgabenpflicht knüpft.

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 6. Mai 1993, Zl. 92/16/0075, ausgesprochen, daß im Fall der Neugründung einer GmbH & Co KG die Gesellschaftsteuerschuld mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte entsteht, welche nur im Falle der §§ 2 und 3 HGB mit dem Zeitpunkt der Eintragung der KG in das Handelsregister zusammenfällt, bei natürlichen Handelsgewerben jedoch schon mit der früheren Aufnahme der Geschäfte gegeben ist.

Die Auffassung der Beschwerde, daß beim Beitritt einer GmbH in eine bestehende KG allein die Registrierung die Steuerpflicht auslöse, überzeugt dagegen nicht.

Gesellschaftsteuerrelevant ist hier nur der Umstand, daß ein neuer Gesellschafter (die GmbH) hinzutritt; der Eintritt eines neuen Gesellschafters ist zwar zum Handelsregister (nunmehr: Firmenbuch) anzumelden, die Eintragung ist aber nur deklarativ (Kastner/Doralt/Nowotny, Grundriß des österreichischen Gesellschaftsrechtes5, 133); konstitutiv ist allein die durch den Aufnahmsvertrag herbeigeführte Änderung des Gesellschaftsvertrages, die grundsätzlich keiner Form bedarf (Hueck, Das Recht der OHG8, 390 iVm 60). Jedenfalls besteht diesbezüglich kein Unterschied zur Neugründung bei Ausübung eines natürlichen Handelsgewerbes.

Der Verwaltungsgerichtshof sieht sich daher nicht veranlaßt, von seiner durch das zitierte Erkenntnis vom 11. März 1982 eingeschlagenen Richtung abzugehen. Der Auffassung Huemer's (ZGV 1988, 2), bei Annahme einer fiktiven Kapitalgesellschaft entstehe die Steuerschuld wie bei einer (normalen) GmbH erst mit Registrierung, ist zu erwidern, daß die KG eine Personengesellschaft bleibt, auch wenn sie "fiktiv als Kapitalgesellschaft" gilt; das KVG schafft (selbstverständlich) keine gesonderten Regelungen über das Entstehen dieser Gesellschaft. Die Steuerschuld entstand daher auch im vorliegenden Fall mit Änderung des Gesellschaftsvertrages, wodurch sich die KG in eine Kapitalgesellschaft im Sinne des KVG verwandelte, also am 21. Dezember 1987; ob sie schon früher bestand, ist ohne Belang, weshalb ein Beweisverfahren über die Bedeutung der Präambel zum Gesellschaftsvertrag nicht erforderlich war.

Die Beschwerdeführerin behauptet weiters, daß das die Steuerpflicht auslösende Rechtsgeschäft zufolge Anfechtung durch einen Vertragspartner mit ex tunc - Wirkung aufgehoben worden sei.

Gemäß § 23 Abs. 4 BAO ist die Anfechtbarkeit eines Rechtsgeschäftes für die Erhebung von Abgaben insoweit und solange ohne Bedeutung, als nicht die Anfechtung mit Erfolg durchgeführt ist. Die Beschwerdeführerin behauptet keine gerichtliche Anfechtung, sondern verweist auf die zu § 5 Abs. 4 des Steueranpassungsgesetzes ergangene hg. Judikatur (beginnend mit dem Erkenntnis vom 4. Mai 1951, Zl. 1006/49, Slg. 404/F), wonach die durch die rechtliche Anfechtbarkeit veranlaßte einvernehmliche Rückgängigmachung eines Rechtsgeschäftes als erfolgreich durchgeführte Anfechtung anzusehen sei. Zu einer "mit Erfolg durchgeführten Anfechtung" kann es somit nur kommen, wenn es zufolge "rechtlicher Anfechtbarkeit" zur Rückgängigmachung kommt. Selbstverständlich können die Parteien aufgrund der ihnen eingeräumten Gestaltungsfreiheit jederzeit von einer geschlossenen Vereinbarung wieder abgehen. Es kann aber nicht in ihrem Belieben stehen, die an keine weiteren Voraussetzungen geknüpfte einvernehmliche Vertragsaufhebung als erfolgreiche Anfechtung eines geschlossenen Rechtsgeschäftes mit ex tunc-Wirkung zu gestalten.

Die Beschwerdeführerin sieht das Schreiben des E vom 15. Jänner 1988 als außergerichtliche Anfechtungserklärung an. Ohne hier auf die Frage einzugehen, ob zur Auflösung bzw. Abänderung eines irrtumsbehafteten Rechtsgeschäftes eine außergerichtliche Gestatlungserklärung schon ausreicht (Kerschner, Irrtumsanfechtung, 93), kann diesem Schreiben eine solche Anfechtungserklärung gar nicht entnommen werden.

Im Punkt I Z. 1 des Gesellschaftsvertrages vom 21. Dezember 1987 wird auch ins Auge springend klargestellt, wer nunmehr Komplementär und wer Kommanditist sein soll. Daß sich E hinsichtlich dieses Vertragsinhaltes geirrt hätte, wurde nicht vorgebracht und läßt sich eine falsche Vorstellung von der Wirklichkeit auch aus seinem Schreiben vom 15.

Jänner 1988 nicht entnehmen; aus diesem Schreiben geht vor allem hervor, daß sich E gewisser Konsequenzen aus der Neuordnung des Gesellschaftsvertrages, die er für sich als nachteilig ansah, nunmehr bewußt wurde. Dem weiteren Text läßt sich wohl das bestimmte Verlangen nach einer Suspendierung des Gesellschaftsvertrages entnehmen, jedoch wird die endgültige Umwandlung in eine GmbH & Co KG keineswegs abgelehnt, sondern werden nur weitere Gespräche gewünscht. Von einem EINDEUTIGEN Aufhebungsbegehren wegen Willensmangels, wie dies gefordert wird (Rummel in Rummel ABGB I2, RZ 19 zu § 871) kann jedenfalls keine Rede sei.

Unabhängig davon, ob das Schreiben vom 20. Jänner 1988 der Beschwerdeführerin oder der Kapitalgesellschaft zuzurechnen ist, konnte es keine verbindliche Antwort auf ein Aufhebungsbegehren darstellen, weil es von keinem Vertragspartner des Gesellschaftsvertrages vom 21. Dezember 1987 unterfertigt wurde. Die Registereingabe vom 11. März 1988 läßt sich schon deshalb nur als Einverständnis zum Suspendierungsbegehren des E deuten, weil es bis zum 25. Jänner 1989 gedauert hat, als es zur endgültigen einvernehmlichen Abstandnahme von der Beiziehung der GmbH kam (wenn man von der einen fehlenden Unterschrift auf dem Vertrag vom 25. Jänner 1989 absieht). Im übrigen enthält dieser Gesellschaftsvertrag keinen Hinweis auf eine Anfechtungserklärung oder sonst irgendeine Begründung.

Somit lassen diese Urkunden nicht erkennen, daß die (teilweise) Rückgängigmachung des Gesellschaftsvertrages vom 21. Dezember 1987 durch eine rechtliche Anfechtbarkeit veranlaßt gewesen wäre. Ein Beweisverfahren durch Vernehmung des E oder anderer Personen hätte im Rahmen der zum Irrtum aufgestellen Behauptungen kein anderes Ergebnis erbracht; da die Geltendmachung des Irrtums der ausschließlichen Disposition des Irrenden unterliegt (Koziol - Welser, Grundriß des bürgerlichen Rechts9, 132), ist die Verpflichtung der Abgabenbehörde zur amtswegigen Wahrheitsforschung (§ 115 BAO) durch den durch die Parteienbehauptung gesteckten Rahmen eingeschränkt. Daß sich E darüber im Irrtum befunden hätte, daß nunmehr P und H nicht mehr Komplementäre sein sollten, wurde überdies gar nicht behauptet. Der als "Stein des Anstoßes" herangezogene Umstand, daß die frühere Verpflichtung der KG, keine nachteiligen Handlungen gegen E zu setzen durch den Vertrag vom 21. Dezember 1987 beseitigt worden wäre, wurde durch den Vertrag vom 25. Jänner 1989 nicht rückgängig gemacht und hat auch keine gesellschaftsteuerrechtliche Relevanz.

Da somit (objektive) Anfechtbarkeit des Gesellschaftsvertrages vom 21. Dezember 1987 nicht gegeben war, muß weder geprüft werden, ob eine der aus der Vertrauenstheorie resultierenden Voraussetzungen der Irrtumsanfechtung vorlag, noch, ob trotz Vorliegen eines Dauerschuldverhältnisses der Anfechtung eine ex tunc-Wirkung überhaupt zugekommen wäre (zum aktuellen Meinungsstand über den fehlerhaften Gesellschaftsvertrag siehe Kastner-Doralt-Nowotny aaO, 18 f). Vielmehr ist die Beschwerdeführerin auch hier auf den für Verkehrsteuern ganz allgemein geltenden Grundsatz zu verweisen, daß die einmal entstandene Steuerpflicht durch nachträgliche Ereignisse nicht wieder beseitigt werden kann, insbesondere nicht durch nachträgliche Parteienvereinbarungen (siehe zuletzt hg. Erkenntnis vom 4. November 1994, Zl. 94/16/0078, m.w.N.).

Damit erwies sich die Beschwerde zur Gänze als unbegründet, weshalb sie gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen war.

Inwieweit der Anregung von Brönner-Kamprad (Kommentar zum Kapitalverkehrssteuergesetz4, RZ 7 zu § 2 KVG) gefolgt werden kann, daß in dem Fall, wenn die Gesellschaft entstanden ist, der Antrag zur Eintragung in das Handelsregister aber später zurückgezogen wurde, die Finanzverwaltung im Billigkeitswege von der Erhebung der Gesellschaftsteuer absehen müsse, braucht in diesem Verfahren nicht beantwortet zu werden.

Von der Durchführung der beantragten mündlichen Verhandlung konnte aus dem Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz 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:1994:1992160188.X00

Im RIS seit

11.06.2001

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

© 2024 JUSLINE
JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.
www.jusline.at