jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1994/10/6 93/16/0103

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 06.10.1994

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
21/03 GesmbH-Recht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

GmbHG §84;
GmbHG §89;
GmbHG §93;
KVG 1934 §2 Z3 litb;

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 Schriftführerin Mag. Peternell, über die Beschwerde der XY-GmbH iL in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19. Mai 1993, GZ. GA 11-58/93, 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 12.920,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Bei der Beschwerdeführerin - einer GmbH in Liquidation -, deren Alleingesellschafterin die XY-AG mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland ist, fand eine Kapitalverkehrsteuerprüfung für den Zeitraum 1. Jänner 1989 bis 31. Dezember 1991 statt. In seinem Bericht über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen stellte der Prüfer fest:

"Das Reinvermögen lt. Bilanz 31. 12. 1990 ist 0. In dieser Bilanz ist der gegenständliche Zuschuß sowie ein Forderungsverzicht per 15. 5. 1991 in Höhe von 73,962.736,-- bereits enthalten, sodaß das buchmäßige Reinvermögen vor Leistung - 109,937.083,-- betrug. Die Voraussetzungen zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes auf den Gesellschafterzuschuß war daher gegeben. In der Höhe der GesSt. -Vorschreibung tritt gegenüber dem vorläufigen Bescheid v. 1. 10. 1990 keine Änderung ein. Der Forderungsverzicht per 15. 5. 1991 unterliegt ebenfalls der Gesellschaftsteuer, da er vor Liquidationseröffnung erfolgte (Eintragung der Liquidation in das Firmenbuch mit 4. 7. 1991 aufgrund des Beschlusses der Generalversammlung vom 11. 6. 1991). Das Reinvermögen lt. Zwischenabschluß

30. 6. 1991 betrug - 39,420.425,-- nach Forderungsverzicht, wobei sich nach I. Teil BewG. ebenfalls nur Änderungen geringen Ausmaßes ergeben, sodaß die Voraussetzungen zur Anwendung des begünstigten Steuersatzes erfüllt waren. gem. § 9 (2) KVG v. 73,962.736,-- 1 % GesSt. 739.627,--

Der Liquiditätszuschuß in Höhe von 39,421.158,90 wurde nach Liquidationseröffnung geleistet und unterliegt somit nicht mehr der Gesellschaftsteuer.

Sonstige KVSt.-pflichtige Vorgänge wurden nicht festgestellt."

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien folgte diesen Feststellungen und setzte gemäß § 2 Z. 2 iVm § 9 Abs. 2 KVG Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 739.627,-- (1 vom Hundert von S 73,962.736) fest.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, freiwillige Leistungen würden nur dann der Gesellschaftsteuer unterliegen, wenn diese geeignet seien, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes sei die Eintragung der Liquidation im Firmenbuch zwar noch nicht erfolgt gewesen, die Beschwerdeführerin habe sich aber bereits in stiller Liquidation befunden. In der Vorstandssitzung der XY-AG vom 29. August 1990 sei der Beschluß gefaßt worden, die Beschwerdeführerin zu schließen. Dieser Vorstandsbeschluß stelle die Einleitung der Liquidationsphase dar. Bis Ende April 1991 seien

-

sämtliche Geschäftsaktivitäten zum 31. März 1991 eingestellt,

-

sämtliche Mitarbeiter zum 31. März 1991 und

-

sämtliche Mietverträge gekündigt (einschließlich Büro- und Verwaltungsräumlichkeiten),

-

alle Filialen bis auf die Filiale V geschlossen worden; die Filiale V sei zwecks Abverkaufs des Restwarenlagers jedoch kurzfristig bis 30. Juni 1991 wieder eröffnet,

-

die Filiale T an die Firma Sch. übergeben

-

und ein Großteil des Anlagevermögens bereits veräußert worden.

Daraus sei zweifelsfrei ersichtlich, daß sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes bereits in stiller Liquidation befunden habe und die Leistung daher weder objektiv noch subjektiv geeignet gewesen sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 3. November 1992 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die Beschwerdeführerin geltend, bei der Beurteilung der Frage, ab welchem Zeitpunkt ein Forderungsverzicht den Wert der Gesellschaftsrechte nicht mehr erhöhe, könne nicht einzig auf den Zeitpunkt der Eintragung der Liquidation im Firmenbuch (bzw. auf den Liquidationsbeschluß) abgestellt werden. Vielmehr könne bereits im Stadium einer "stillen Liquidation" - wirtschaftlich betrachtet - ein Forderungsverzicht den Wert der Gesellschaftsrechte nicht mehr erhöhen und somit eine Steuerpflicht gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG nicht eintreten. Dem Gesetzeswortlaut sei nicht zu entnehmen, daß bei der Beurteilung, ab welchem Zeitpunkt ein Forderungsverzicht den Wert der Gesellschaftsrechte nicht mehr erhöhe, auf den Zeitpunkt der Eintragung der Liquidation im Firmenbuch bzw. auf den Liquidationsbeschluß abzustellen sei. Die Gesellschaft habe sich im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes in "stiller Liquidation" befunden. Im übrigen habe das Finanzamt mit Bescheid vom 11. August 1992 die den Forderungsverzicht betreffende Gesellschaftsteuerpflicht auf § 2 Z. 2 KVG gestützt. Der Forderungsverzicht stelle jedoch eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG dar, sodaß eine Steuerpflicht nicht auf § 2 Z. 2 KVG gestützt werden könne. Eine Verbindlichkeit des Gesellschafters auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung habe nachweislich nicht bestanden.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Die belangte Behörde stützte die Gesellschaftsteuerpflicht auf § 2 Z. 3 lit. b iVm § 9 Abs. 2 KVG. Als Begründung führte sie an, § 2 Z. 3 lit. b KVG setze lediglich eine bestimmte objektive Eignung der freiwilligen Leistung zur Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte voraus. Die objektive Eignung müsse für Gesellschafterzuschüsse bei einer "stillen Liquidation" - die im übrigen jederzeit eingestellt werden könne - bejaht werden. Es finde eindeutig eine Kapitalzufuhr statt, wenn auch die zugeführten Mittel ausschließlich für die Begleichung von Schulden verwendet worden seien. Im Zeitpunkt des Entstehens der Steuerschuld sei somit zwangsläufig eine Wertveränderung der Gesellschaftsrechte gegeben, wobei eine Erhöhung des Wertes der Gesellschaftsrechte im Sinn des § 2 Z. 3 lit. b KVG auch dann vorliege, wenn eine Verringerung von Schulden eintrete.

In der Beschwerde gegen diesen Bescheid wird dessen inhaltliche Rechtswidrigkeit sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung der Gesellschaftsteuer für den Forderungsverzicht in Höhe von S 73,962.736,-- verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift und beantragte die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG unterliegen freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft der Gesellschaftsteuer, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung).

Im Beschwerdefall ist allein strittig, ob der Forderungsverzicht geeignet ist, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Während die Beschwerdeführerin dies unter Berufung auf die Entscheidung des RFH vom 25. November 1930, II A 591/30, RStBl 1931, 64, und Takacs, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz (1990), § 2/60, verneint, sieht die belangte Behörde in der Verringerung der Schulden der Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes die Gesellschaftsteuerpflicht gegeben.

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. Erkenntnis vom 27. April 1987, Zl.85/15/0323, samt angeführter Rechtsprechung) kommt es bei freiwilliger Leistung bzw. freiwilligem Verzicht im Sinne des § 2 Z. 3 lit. b KVG nicht auf den Nachweis einer tatsächlichen Werterhöhung, sondern lediglich auf die objektive Eignung der Leistung bzw. des Verzichtes an, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Bei Geldleistungen wird die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, im Regelfall zu bejahen sein, soweit ihnen als Sonderleistung nicht eine Gegenleistung gegenübersteht (Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, Rz. 120). Da auch der Forderungsverzicht nur objektiv geeignet sein muß, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist auch bei Sanierungsverzichten in der Regel Gesellschaftsteuerpflicht zu bejahen, etwa bei Verzicht, um die Gesellschaft vor dem Zusammenbruch zu bewahren, zur Verlustabdeckung, auch wenn die Überschuldung dadurch nicht voll beseitigt wird, gegenüber einer bereits in Liquidation befindlichen Gesellschaft, wenn aus der Verwertungsgesellschaft wieder eine Vollgesellschaft gemacht werden soll oder wenn die Liquidationsmasse zu günstigerer Zeit und Bedingung verwertet werden soll, nicht dagegen bei Verzicht gegenüber einer bereits in Konkurs befindlichen Kapitalgesellschaft (Egly/Klenk, a.a.O., Rz. 145).

Leistungen der Gesellschafter an ihre in Liquidation getretene Gesellschaft sind nach einem Urteil des Reichsfinanzhofes vom 25. November 1930, Zl. II A 591/30, abgesehen von dem Falle, in dem sie eine Verwertung der Liquidationsmasse zu gelegenerer Zeit und unter günstigeren Verhältnissen oder die Wiederumwandlung der Gesellschaft aus einer Verwertungsgesellschaft in eine Vollgesellschaft ermöglichen sollen, nicht steuerpflichtig. Abgesehen von dem Fall, wo durch die Zuwendung der Wert der Liquidationsmasse vermehrt wird, sind Leistungen des Gesellschafters während der Liquidation in der Regel nicht geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Sind diese doch in einem solchen Fall nicht dazu bestimmt, einer Stärkung des Gesellschaftsvermögens zu dienen, und verfolgen auch nicht das Ziel, die Gesellschaft wieder flott und zu einer mit Gewinn arbeitenden Gesellschaft zu machen - der Wert eines geschäftlichen Unternehmens hängt aber wesentlich von der Möglichkeit seiner Weiterführung ab. Ein Forderungsverzicht im Liquidationsfall ist so wenig wie die Zuwendung von Barmitteln geeignet, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen.

Dieser Entscheidung kann im wesentlichen gefolgt werden. Im Falle einer liquidierenden Gesellschaft führt daher - mit den dargestellten Ausnahmen - ein Forderungsverzicht nicht zur Kapitalverkehrsteuerpflicht. Wenn die belangte Behörde in ihrer Entscheidung dem Erkenntnis vom 31. Oktober 1963, Zlen. 113 und 114/63, zu folgen vermeint, wonach der Verwaltungsgerichtshof die Kapitalverkehrsteuerpflicht der freiwilligen Leistung eines Gesellschafters nach Beschlußfassung über die Liquidation bejaht habe, übersieht sie, daß im Verfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof damals "nur mehr die Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes" strittig war und nicht auch die Frage der Steuerpflicht selbst. Wie nämlich bereits festgestellt, gibt es durchaus Fälle, bei denen ein Forderungsverzicht auch nach Beschlußfassung über die Auflösung der Gesellschaft die Kapitalverkehrsteuerpflicht entstehen läßt. Aus dieser Entscheidung abzuleiten, daß der Verwaltungsgerichtshof damit die Ansicht vertreten habe, es entstehe in jedem Fall auch nach Beschlußfassung über die Liquidation die Kapitalverkehrsteuerpflicht, ist verfehlt. Entscheidend sind für die Beurteilung der Kapitalverkehrsteuerpflicht vielmehr jeweils die Umstände des Einzelfalles.

Gemäß § 84 Abs. 1 Z. 2 GmbH-Gesetz wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung durch den Beschluß der Gesellschafter, welcher der notariellen Beurkundung bedarf aufgelöst.

Die wichtigste Konsequenz der Auflösung besteht in der Liquidation der Gesellschaft nach Maßgabe der §§ 89 ff GmbH-Gesetz. Mit der Auflösung ist eine Änderung des Gesellschaftszweckes verbunden. An die Stelle des ursprünglichen tritt der Abwicklungszweck. Im übrigen ändert sich nichts Grundsätzliches (Koppensteiner, GmbH-Gesetz Kommentar, Rz. 26 und 27 zu § 84).

Nun ist von der Beschwerdeführerin behauptet worden, daß zwar die Alleingesellschafterin mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland in der Vorstandssitzung vom 29. August 1990 beschlossen habe, die Beschwerdeführerin "zu schließen", und sich die "Liquidation" - wie in der Berufung dargestellt - bis Ende April 1991 in einem weit fortgeschrittenen Stadium befunden habe, der Beschluß der Generalversammlung über die Auflösung war aber erst am 11. Juni 1991 - Eintragung im Firmenbuch am 4. Juli 1991 -, der Forderungsverzicht jedoch schon am 15. Mai 1991 erfolgt. Formal hat sich die Beschwerdeführerin im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes somit noch nicht in Liquidation befunden, sie war aber eine "auflösungsreife GmbH"; im Administrativverfahren wird sie als GmbH in "stiller Liquidation" bezeichnet.

Die auflösungsreife GmbH ist noch werbende Gesellschaft, weil der Auflösungstatbestand noch nicht vollständig erfüllt ist, z.B. noch der Auflösungsbeschluß oder die Rechtskraft eines Auflösungsurteils fehlt. Regelmäßig handelt es sich um Fälle, bei denen der materielle Auflösungstatbestand schon vorhanden ist, aber noch ein formelles Schlußstück fehlt. Im Innenverhältnis kann die Auflösungsreife schon Auswirkungen auf die Rechte und Pflichten der Gesellschafter haben, auch wenn die Gesellschaft noch nicht aufgelöst ist (Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht2, 991).

Eine bereits aufgelöste juristische Person kann reaktiviert werden. Die Auflösung bewirkt nur eine allerdings grundlegende Zweckänderung. Diese kann unter bestimmten Voraussetzungen wieder rückgängig gemacht werden (Karsten Schmidt, aaO., 272 und 1002).

Nach dem bereits genannten Urteil hat der RFH das Entstehen der Kapitalsteuerpflicht bei einem Forderungsverzicht im Fall der Liquidation der Gesellschaft grundsätzlich - unter Anführung der Ausnahmen - verneint. Dies nicht zuletzt deshalb, weil in diesem Stadium die Gesellschaft nicht mehr weitergeführt, sondern nur mehr abgewickelt werden soll. Die Änderung des Gesellschaftszweckes war dabei durch die Gesellschafter bereits beschlossen und ins Firmenbuch eingetragen worden, bevor die Abwicklung erfolgte. Diese Reihenfolge wurde bei der Beschwerdeführerin - wie schon oben dargestellt - nicht eingehalten. Dennoch fand - maßgebend war wohl die Entscheidung des Vorstandes der Alleingesellschafterin - ohne Einhaltung der gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen die "Abwicklung" der Gesellschaft durch Verkauf des Anlagevermögens, Kündigung der Mitarbeiter und der Mietverträge sowie Einstellung der Geschäftsaktivitäten statt. Im Zeitpunkt des Forderungsverzichtes war die Beschwerdeführerin nur mehr formell, aber nicht mehr tatsächlich eine werbende Gesellschaft - der Gesellschaftszweck hat sich auch nach außen in Erscheinung tretend verändert. Bei der Beurteilung des Entstehens der Kapitalverkehrsteuerpflicht kommt es im Falle eines Forderungsverzichtes darauf an, ob die Eignung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, vorliegt. Eine solche Eignung ist dann aber nicht gegeben, wenn der Forderungsverzicht in einem Zeitpunkt erfolgt, in dem im Vorgriff auf die folgende formale Auflösung und Firmenbucheintragung - unbeschadet gesellschaftsrechtlicher Folgerungen - die

Gesellschaft wie eine aufgelöste Gesellschaft geführt wird und überdies weder die Fortführung der Gesellschaft noch eine Verwertung der Liquidationsmasse zu gelegenerer Zeit und unter günstigeren Verhältnissen ermöglicht werden soll.

Die belangte Behörde spricht im angefochtenen Bescheid davon, daß die ausländische Alleingesellschafterin auf die Forderung verzichtet habe; dieser Sachverhaltsfeststellung ist der Gerichtshof gefolgt. War aber die Rückzahlung der geschuldeten Beträge bei der Überschuldung der Gesellschaft gar nicht möglich gewesen, dann bedeutet jedoch ein Nichtgeltendmachen nichteinziehbarer Schulden nicht automatisch einen Forderungsverzicht und damit eine Stärkung der Gesellschaftsrechte. Ein weiteres Eingehen auf diesen im Sachverhalt nicht völlig geklärten Umstand erübrigt sich aber schon deshalb, weil dadurch am Ergebnis des Beschwerdefalls keine Änderung eintritt.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, daß die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage im vorliegenden Beschwerdefall den Forderungsverzicht als geeignet erachtet hat, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung

BGBl. 416/1994, insbesondere deren Art. III Abs. 2.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1994:1993160103.X00

Im RIS seit

11.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

22.03.2011

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

© 2025 JUSLINE

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

www.jusline.at