jusline®
»» Recht. Schnell

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

TE Vwgh Erkenntnis 1993/12/16 92/16/0025

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.12.1993

Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBl 6/1945 zuzurechnen sind;
001 Verwaltungsrecht allgemein;
21/01 Handelsrecht;
21/02 Aktienrecht;
21/03 GesmbH-Recht;
32/06 Verkehrsteuern;

Norm

AktG 1965 §174 Abs3;
AktG 1965 §174 Abs4;
GmbHG §49;
GmbHG §50;
GmbHG §52;
HGB §335;
KVG 1934 §2 Z1;
KVG 1934 §6 Abs1 Z2;
KVG 1934 §6 Abs1 Z3;
KVG 1934 §9 Abs2 Z1 lita;
KVG 1934 §9 Abs2 Z1 litb;
KVG 1934 §9 Abs2 Z1;
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 des Schriftführers Mag. Dr. Wurdinger über die Beschwerde der C-GmbH in V, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 13. Dezember 1991, Zl. GZ. GA 11-1435/90, 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 11.510,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die beschwerdeführende GmbH. schloß am 14. Oktober 1988 mit der C-GmbH. & Co KG (kurz: C. KG) einen Vertrag mit auszugsweise folgendem Inhalt:

II.

Die C. KG verpflichtet sich, der GmbH bis längstens 31. Dezember 1988 einen Betrag von S 100 Mio auszuzahlen.

Die C.KG erwirbt hiermit eine Beteiligung am Gewinn der GmbH nach Maßgabe der näheren Bestimmungen dieses Vertrages.

Demzufolge gewährt die C. KG der GmbH weder ein Darlehen, noch handelt es sich bei der vertraglichen Zahlung um eine Leistung eines Partizipationskapitals. Die C. KG erwirbt somit keinen Vermögensanspruch, sondern lediglich Anspruch auf künftige Gewinne.

III.

Mit der Zahlung des unter Punkt II. genannten Betrages erwirbt die C. KG einen Anspruch auf Beteiligung am Gewinn der GmbH.

Für die Geschäftsjahre der GmbH, die dem Geschäftsjahr folgen, in welchen die C. KG die im Punkt II. genannten Voraussetzungen erfüllt, steht der C. KG ein Anteil von 60 % des Gewinnes der GmbH vor Ertragssteuern, jeweils fällig ein Monat nach Feststellung des Jahresabschlußes, zu.

Der Anspruch der C. KG auf Beteiligung am Gewinn der GmbH erlischt, sobald die C. KG aufgrund dieses Vertrages von der GmbH Gewinnauszahlungen erhalten hat, die in Summe den Betrag von S 100 Mio zuzüglich einer kontokorrentmäßigen Verzinsung von 5 % p.a. erreicht haben.

Die GmbH verpflichtet sich, der C. KG jährlich ein Exemplar der Bilanz und des Geschäftsberichtes bis spätestens ein Monat nach Feststellung des Jahresabschlusses durch die Generalversammlung zu übersenden.

Die Beschwerdeführerin zeigte diesen Vertrag dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (in der Folge: Finanzamt) an und beantragte die Festsetzung der Gesellschaftsteuer gemäß § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG mit 1 %, weil die Einzahlung des Betrages von S 100 Mio zur Deckung der Überschuldung erforderlich sei.

Mit Gesellschaftsteuer-Bescheid vom 25. Jänner 1989 hat das Finanzamt "Laut Anzeige vom 25.10.1985" unter Anwendung des Steuersatzes von 2 v.H. Gesellschaftsteuer in der Höhe von insgesamt S 2 Mio. mit der Begründung vorgeschrieben, der Ersterwerb einer Forderung, die eine Gewinnbeteiligung gewähre (§ 6 Abs. 1 Z. 3 KVG), könne nicht mit dem ermäßigten Steuersatz versteuert werden.

In der Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, das gewährte Besserungskapital erfülle nicht den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG. Da die C. KG durch den Vertrag lediglich einen Anspruch auf künftige Gewinne erworben habe, sei im Jahr des Zuflusses bei der Beschwerdeführerin kein Vermögensanspruch zu bilanzieren gewesen, sondern die geleistete Zahlung entsprechend den handels- und ertragssteuerlichen Vorschriften unmittelbar erfolgswirksam verbucht worden. In eventu beantragte die Beschwerdeführerin die Festsetzung der Gesellschaftsteuer in der Höhe von 1 %, weil durch die Zahlung des Betrages von S 100 Mio der durch Verluste der Vorjahre eingetreten Verlust am Stammkapital unmittelbar beseitigt worden sei.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Juni 1990 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Beteiligung am Gewinn der Beschwerdeführerin sei unbestritten. Weiters dürfe nicht übersehen werden, daß es auf das gesellschaftsrechtliche Ergebnis ankomme. Danach aber habe die KG S 100 Mio. Besserungskapital gegen Beteiligung an dem Gewinn der Beschwerdeführerin geleistet. Hiedurch sei bei einer dem Sinne des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG entsprechenden Auslegung für die KG ein Gesellschaftsrecht an der Beschwerdeführerin entstanden. Der durch die Ersteinlage begründete Erwerb von Gesellschaftsrechten sei dem begünstigten Steuersatz gemäß § 9 Abs. 2 KVG nicht zugänglich. Erwerbe doch die KG durch ihre Einlage nur eine Forderung, die in diesem Zeitpunkt - in dem auch die Steuerschuld entstehe - keine Sanierung der Gesellschaft bewirken könne.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz machte die

Beschwerdeführerin geltend, daß durch die Hingabe der Besserungsmittel keine Vermögensbeteiligung an der Gesellschaft erworben worden sei bzw. eine Rückführung lediglich aus zukünftigen Gewinnen erfolgen könne. Demnach wäre eine Sanierung der Gesellschaft unmittelbar gegeben gewesen.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im Spruch des Bescheides wurde weiters angeführt: "Der Spruch des Bescheides ist zu berichtigen und lautet: "Laut Anzeige vom 25.10.1988"." Als Begründung führte die belangte Behörde aus, die Zuführung von S 100 Mio durch die C. KG begründe für diese ein Forderungsrecht gegenüber der Beschwerdeführerin. Mit dieser Forderung sei eine Gewinnbeteiligung verbunden, die eindeutig als Gesellschaftsrecht im Sinn des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG anzusehen sei (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Juni 1972, 1005/71). Der begünstigte Steuersatz gemäß § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG stehe nicht zu, weil die Einzahlung und die damit entstehende Forderung die Aktiva und Passiva der Beschwerdeführerin um den gleichen Betrag ansteigen lasse.

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 Gesellschaftsteuerfreiheit, allenfalls auf Anwendung des begünstigten Steuersatzes und hilfweise auf Sachentscheidung verletzt.

Mit Berichtigungsbescheid gemäß § 293 BAO vom 27. Februar 1992 berichtigte die belangte Behörde den im Spruch der Berufungsentscheidung vom 13. Dezember 1991 enthaltenen Satz "Der Spruch des Bescheides ist zu berichtigen und lautet:

Laut Anzeige vom 25.10.1988" auf "Der Betreff des Bescheides ist zu berichtigen und lautet: Laut Anzeige vom 25.10.1988". Bei Erlassung des im Spruch angeführten Bescheides sei der belangten Behörde insoweit ein Schreibfehler unterlaufen, als sie anstelle des Wortes "Betreff" das Wort "Spruch" verwendet habe.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragte in der Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Die Beschwerdeführerin brachte einen als Replik

bezeichneten Schriftsatz ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Zur behaupteten Verletzung des Rechtes auf Sachentscheidung ist zunächst zu bemerken, daß mit dem Spruch des angefochtenen Bescheides ohne jeden Zweifel die Berufung als unbegründet abgewiesen wurde. Der im Spruch aufgenommene Zusatz ist im Zusammenhalt mit dem erstinstanzlichen Bescheid und der Begründung des angefochtenen Bescheides zu sehen. Danach ist eindeutig, daß mit diesem Zusatz der erstinstanzliche Bescheid bezüglich des Datums der erfolgten Anzeige berichtigt wurde. Keineswegs kann - wie in der Beschwerde gerügt - die Rede davon sei, daß der Spruch des angefochtenen Bescheides ausschließlich die im Zusatz angeführte Wortfolge hat. Dies wird durch den nach § 293 BAO ergangenen Berichtigungsbescheid - ungeachtet der Frage, ob ein solcher überhaupt zu ergehen hatte - noch verdeutlicht.

In der Sache ist die Entstehung der Abgabenschuld dem Grunde und der Höhe nach strittig. Die Beschwerdeführerin bestreitet zunächst, daß die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Z. 3 KVG erfüllt seien und keine Abgabenschuld entstanden sei.

1. Gemäß § 2 Z. 1 KVG unterliegt der Erwerb von Gesellschaftsrechten an einer inländischen Kapitalgesellschaft durch den ersten Erwerber der Gesellschaftsteuer.

Als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften gelten nach § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG auch Genußrechte und nach Z. 3 leg. cit. Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn der Gesellschaft gewähren.

Wie aus dem Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Juni 1972, Zl. 1005/71, ersichtlich ist, qualifizierte die belangte Behörde die streitgegenständliche Vereinbarung als Vertrag zur Begründung einer stillen Gesellschaft. Wesensmerkmal einer stillen Gesellschaft ist aber, daß der stille Gesellschafter grundsätzlich einen obligatorischen Anspruch auf Rückzahlung seiner Vermögenseinlage hat (vgl. das zitierte Erkenntnis vom 15. Juni 1972, 1005/71, sowie Straube in Straube, Komm.z.HGB, § 335 Rz. 20). Der Vertrag zwischen der Beschwerdeführerin und der C. KG enthält jedoch keine diesbezügliche Bestimmung. Die Rechtsbeziehung zwischen den beiden Gesellschaften ist daher nicht als stille Gesellschaft zu werten.

Aus dem Vertragsinhalt ergibt sich vielmehr, daß zwischen den Vertragsparteien die Einräumung eines sogenannten Genußrechtes vereinbart worden ist (vgl. dazu Wünsch, Der Genußschein iSd § 174 AktG als Instrument der Verbriefung privatrechtlicher Ansprüche, in: FS Strasser, Möglichkeiten und Grenzen der Rechtsordnung (1983), 876 ff; Jusits, Genußscheine im österreichischen Zivilrecht, WBl 1987, 82; Schummer, Genußrechtsemission durch Personenhandelsgesellschaften, GesRZ 1991, 199 f). Zivilrechtlich versteht man unter Genußrechten solche Rechte, die ihrem Inhalt nach typische Vermögensrechte eines Gesellschafters sein können; die gewährten Recht entspringen jedoch nicht einem Gesellschaftsverhältnis, sondern sind Gläubigerrechte schuldrechtlicher Art (vgl. Schummer, a.a.O. 199;

BFH 11. Februar 1987, I R 43/83, BStBl. II, 643 ff). Obwohl die Gewährung von Genußrechten nur im § 174 Abs. 3 und 4 AktG geregelt ist, können Genußrechte auch von einer GmbH. ausgegeben werden (vgl. Braumann, Gewinnscheine und Anlegerschutz, ÖBA 1984, 398; Stefan Frotz, Rechtsfragen der Kapitalbeschaffung gegen schuldrechtliche Gewinnbeteiligung, in: GS Schönherr, Wirtschaftsrecht in Theorie und Praxis (1986), 170, 176; Schummer, a.a.O. 202, 207; Brönner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz4, § 6 Rdnr. 8). Diese Voraussetzungen treffen im Beschwerdefall zu. Obwohl den Sachverhaltsfeststellungen nicht zu entnehmen ist, ob die Generalversammlung mit qualifizierter Mehrheit der Begebung des Genußrechtes zugestimmt hat (was entsprechend der für die AG geltenden Bestimmung des § 174 Abs. 3 AktG wegen der vergleichbaren Sachlage auch für eine GmbH zu fordern ist; vgl. Stefan Frotz a.a.O. 176)„ ist das Genußrecht davon unabhängig rechtswirksam eingeräumt worden, weil der diesbezüglichen Beschlußfassung nur die Bedeutung einer internen Zustimmung zukommt (vgl. Wünsch, a.a.O. 879; Jusits, a. a.O. 82). Auch die Begrenzung des Gewinnbeteiligungsanspruches auf eine bestimmte kontokorrentmäßige Verzinsung von 5 % p.a. ändert an der Qualifikation als Genußrecht nichts (vgl. Wünsch, a.a.O. 877; Schummer, a.a.O. 200).

Nach § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG gelten Genußrechte an Kapitalgesellschaften als Gesellschaftsrechte . Diese Bestimmung fingiert, daß Genußrechte, die eine Kapitalgesellschaft begibt, unabhängig von ihrer konkreten Ausgestaltungsform Gesellschaftsrechte sind. Die Einräumung des Genußrechts durch die Beschwerdeführerin an die C. KG unterliegt gemäß § 2 Z. 1 iVm § 6 Abs. 1 Z. 2 KVG der Gesellschaftsteuer. Die Beschwerde ist daher insoweit im Recht, als nicht die Z. 3 des § 6 Abs. 1 KVG, sondern die Z 2 leg. cit. heranzuziehen gewesen wäre. Sowohl Forderungen, die eine Beteiligung am Gewinn gewähren, als auch Genußrechte gelten aber als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften, so daß im vorliegenden Fall im Ergebnis keine Änderung betreffend die Gesellschaftsteuerpflicht eintritt, durch die die Beschwerdeführerin beschwert sein könnte.

2. Nach § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG ermäßigt sich die Gesellschaftsteuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten auf 1 %, soweit diese zur Deckung der Überschuldung einer inländischen Kapitalgesellschaft bzw. zur Deckung eines Verlustes am Stammkapital einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung erforderlich sind.

Der im angefochtenen Bescheid vertretenen Ansicht der belangten Behörde ist entgegenzuhalten, daß auch der erstmalige Erwerb von Genußrechten der Begünstigung des § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG zugänglich ist, soweit sie zur Deckung einer Überschuldung oder eines Verlustes an dem durch Gesellschaftsvertrag oder Satzung festgesetzten Kapital erforderlich sind, weil das Gesetz bei der Regelung der Voraussetzungen für die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht zwischen Fällen des erstmaligen Erwerbes von Genußrechten und anderen unterscheidet. Daß auch Zahlungen gegen die Gewährung von Genußrechten unter den Begünstigungstatbestand fallen können, wird in der Literatur bejaht (vgl. Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer-Kommentar4, Rz. 462;

Kinnebrock/Meulenbergh, Kapitalverkehrsteuergesetz5, Rz. 10 zu § 9). Voraussetzung ist somit, daß das Genußrecht nach handelsrechtlichen Grundsätzen nicht als Fremdkapital zu passivieren ist, weil dies den Zustand der Überschuldung bzw. den Verlust am Stammkapital nicht beseitigt.

Eine Überschuldung im Sinne des für das Gesellschaftsteuerrecht maßgebenden Begriffsinhaltes liegt vor, wenn die Schulden den (wahren) Wert des Vermögens der Kapitalgesellschaft übersteigen; ein Verlust am Nenn-(Stamm-) Kapital ist gegeben, wenn der Aktivsaldo zwischen (Brutto-) Vermögen und Schulden (Reinvermögensaldo) niedriger ist als das Gesellschaftskapital (hg. Erkenntnis eines verstärkten Senates vom 10. Juni 1991, Zl. 89/15/0012). Maßgebend für die Bewertung (sowohl der Schulden als auch der Vermögenswerte) sind die Vorschriften des ersten Teiles des Bewertungsgesetzes 1955 (vgl. hg. Erkenntnis vom 14. Jänner 1991, Zl. 89/15/0092).

Die belangte Behörde hat zu der für die Höhe des Steuersatzes entscheidenden Frage, ob die behauptete Überschuldung bzw. der Verlust an Stammkapital überhaupt vorlagen und ob (allenfalls inwieweit) der Zugang des

Genußrechtskapitals zur Deckung der Überschuldung bzw. zur Beseitigung des Verlustes am Stammkapital erforderlich war, in Verkennung der Rechtslage im angefochtenen Bescheid keine Feststellungen getroffen. Es wäre auch zu klären gewesen, ob der Zugang des Genußrechtskapitals im vorliegenden Fall Eigenkapital - oder Fremdkapitalcharakter hatte(vgl. Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht6, 91; Ruppe, Steuerliche Probleme der Mezzaninfinanzierung, in:

Bertl/Mandl/Mandl/Ruppe, Unternehmensfinanzierung und Kapitalanlagen nach der Steuerreform (1990), 116).

Maßgeblich für den Ausweis einer schuldrechtlich begründeten Kapitalüberlassung als bilanzielles Eigenkapital ist, daß die Summe der Eigenkapitalkriterien die des Fremdkapitals in Qualität und Quanität überwiegt. Für den Eigenkapitalcharakter des verfahrensgegenständlichen Genußrechtes spricht, daß eine unbegrenzte Laufzeit vereinbart wurde, die Vergütung ausschließlich aus den zukünftigen Gewinnen erfolgt und die C. KG auf jede Besicherung des hingegebenen Kapitals verzichtet (vgl. Schummer, a.a.O. 201). Darüberhinaus erfolgt die Bedienung aus dem Gewinn erst nach Befriedigung anderer Gläubiger und es besteht kein Rückforderungsanspruch hinsichtlich des Genußrechtskapitals bei negativem wirtschaftlichen Verlauf. Gegenüber diesen Kriterien treten die Fremdkapitalkomponenten des vorliegenden Genußrechtes wie die fehlenden Mitwirkungs- und Kontrollrechte sowie die nicht vorhandene formale Gesellschafterstellung zurück.

Mangels dieser Feststellungen hat die belangte Behörde den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhales (sogenannter sekundärer Verfahrensmangel) belastet. Dieser war daher - die geltend gemachte Verletzung von Verfahrensvorschriften wurde nicht näher ausgeführt - gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Von der Durchführung der von der Beschwerdeführerin beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof konnte aus den Gründen des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG abgesehen werden.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1993:1992160025.X00

Im RIS seit

07.08.2001

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at