

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/5/6 92/16/0075

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 06.05.1993

## Index

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/06 Verkehrssteuern;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

ABGB §1175;

AVG §9;

BAO §4;

BAO §79;

HGB §1 Abs2;

HGB §105;

HGB §123;

HGB §124;

HGB §161 Abs2;

HGB §162;

HGB §2;

HGB §3;

KVG 1934 §2 Z1;

KVG 1934 §6 Abs1 Z4;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Närr, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers Kommissär Dr. Ladislav, über die Beschwerde der H-Gesellschaft m.b.H. & Co KG in O, vertreten durch Dr. R, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. März 1992, Zl. GA 11-48/5/92, betreffend Gesellschaftssteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.410,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Die Beschwerdeführerin und die "H-Gesellschaft m.b.H." brachten mit Eingabe vom 27. Juni 1989 beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien (im folgenden: Finanzamt) zur Anzeige, daß am 12. Juni 1989 die "H-Gesellschaft m.b.H. & Co KG" gegründet wurde. Der Erwerb der Gesellschaftsrechte, die die Ges.m.b.H in die KG einbrachte, sei infolge der darauf lastenden Verbindlichkeit von S 30 Mio. mit Null zu bewerten. Die Einzahlung der Kommanditistin sei entsprechend dem Nominale mit

S 80 Mio. festgesetzt. Der Anzeige angeschlossen war der Gesellschaftsvertrag, dessen hier wesentlicher Inhalt wie folgt lautet:

"1. Die H-Gesellschaft mbH (HRB 40.875) als Komplementärin und die V.M.P AG, Zürich, als Kommanditistin schließen sich zu nachstehender Kommanditgesellschaft mit dem Sitz in W zusammen, deren Unternehmensgegenstand im Betrieb des Gewerbes des Handelsagenten (insbesondere der Werbemittlung und Werbeagentur), des Verlagsgeschäfts und der Beteiligung an Gesellschaften jeder Art, bei denen die Haftung aller Gesellschafter betraglich begrenzt ist, besteht. Bankgeschäfte sind nicht Gegenstand des Unternehmens.

2. Die Firma der Gesellschaft lautet H-Gesellschaft mbH & Co KG.

3. Die Gesellschaft hat am 1.6.1989 (in Worten) begonnen und wird auf die Dauer von vier Jahren abgeschlossen; sie kann danach von jedem Gesellschafter unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist zu jedem Monatsende der Monate August oder Februar gekündigt werden. Die Frist ist durch Aufgabe eines eingeschriebenen Briefes, der die Kündigungserklärung enthält, an die in dieser Urkunde genannte Anschrift der Gesellschafter gewahrt. Änderungen der Anschrift der Gesellschafter sind zu beachten, wenn sie bereits vierzehn Tage vor Aufgabe des Briefes ebenfalls mittels eingeschriebenen Briefes an die Gesellschaft bekanntgegeben wurden. Erfolgt keine Kündigung, so verlängert sich die Gesellschaft jeweils um ein Kalenderhalbjahr.

4. Persönlich haftende Gesellschafterin ist die H-Gesellschaft mbH. Sie bringt eine Einlage, bestehend aus ihren Anteilen an der Y-GmbH mit einem Nominale von 48,9 Mio. (in Worten) Schilling in der unten (Punkt sechs) näher beschriebenen Weise zur Erreichung der gemeinsamen Zwecke ein, wobei darauf 11,4 Mio. (in Worten) Schilling einbezahlt wurden. Sie verpflichtet sich, bei der Y-GmbH eine weitere Kapitalerhöhung um 15 Mio. (in Worten) Schilling zu bewirken, sodaß ihre Geschäftsanteile nach der Kapitalerhöhung einer voll einbezahlten Stammeinlage von 63,9 Mio. (in Worten) Schilling entsprechen. Die Komplementärin ist gegenüber der X-Bank AG eine bis zum 15.6.1989 (in Worten) rückzahlbare Verbindlichkeit eingegangen, die im Zusammenhang mit der Beteiligung der Komplementärin an der Y-GmbH steht. Diese Verbindlichkeit von 30 Mio. (in Worten) Schilling bildet im Rahmen des gegenständlichen Gesellschaftsvertrages ein Passivum, das bei Gegenüberstellung von Ertragswert und Substanzwert zu beachten ist.

5. Die Kommanditistin, die VMP-AG, bringt als Einlage in die Gesellschaft ein:

a) den Betrag von 79,9 Mio. (in Worten) Schilling. Die Aufbringung der Kapitaleinlage erfolgt in der Weise, daß die Verbindlichkeiten des Komplementärs gegenüber der X-Bank AG in der Höhe von 30 Mio. (in Worten) Schilling abgedeckt werden und der Rest (neunundvierzig Millionen neunhunderttausend Schilling) der Komplementärin bis siebenten Juli auf ihr Konto 255916 bei der X-Bank AG zur Verfügung gestellt wird.

b) den Betrag von 100.000,-- (in Worten) Schilling. Letzterer ist auch in der Registeranmeldung als haftende Kommanditeinlage vorzusehen.

Beide Gesellschafter sind nicht verpflichtet, weitere Einlagen in die Kommanditgesellschaft einzubringen. Ihnen ist bekannt, daß die unter Punkt vier genannten Geschäftsanteile für die unter Punkt fünf litera a genannten Verbindlichkeiten haften und daß diese Haftung mit der Einzahlung von 30 Mio. (in Worten) Schilling nach lit.a erlöschen wird.

6. Die Einbringung der Anteile an der Y-GmbH erfolgt dem Wert nach (quoad sortem), sodaß die Komplementärin als Treuhänderin das Eigentum an den Anteilen für die Kommanditgesellschaft hält.

7. Das erste Geschäftsjahr beginnt mit der Begründung der Gesellschaft und endet am 31.8.1989 (in Worten). Jedes folgende Geschäftsjahr endet dann ein Jahr später.

14. (2) Bei einer allfälligen Beendigung der Gesellschaft ist zwei Monate danach das Liquidationsverfahren einzuleiten und das Vermögen in Geld umzusetzen. Statt dessen kann jedoch die Komplementärin der Kommanditistin den in den Absätzen drei und vier bestimmten Betrag binnen zweier Monate nach Gesellschaftsauflösung auszahlen. Sie muß diese Absicht mit ihrer Kündigung erklären; kündigt die Kommanditistin, so kann die Komplementärin binnen zwei Monaten diese Absicht der Kommanditistin erklären. Wird die Leistung innerhalb der Zweimonatsfrist ab Gesellschaftsauflösung nicht erbracht, so gilt eine derartige Erklärung als nicht abgegeben.

(3) Die Kommanditistin erhält einen Betrag von 80 Mio. (in Worten) Schilling. Dieser Betrag erhöht sich nach dem 12.6.1990 (in Worten) um zehn Prozent des genannten Betrages und in der Folge für jedes weitere abgeschlossene Jahr neuerlich um 10 Prozent des Anspruchs, der sich am Ende der letzten Periode (jeweils zwölfter Juni) ergeben hätte, das heißt bei Auflösung zwischen dem dreizehnten Juni eintausendneuhundertneunzig und dem zwölften Juni eintausendneuhunderteinundneunzig beträgt die Erhöhung 8 Mio. (in Worten) Schilling, bei Gesellschaftsauflösung zwischen dem dreizehnten Juni eintausendneuhunderteinundneunzig und dem zwölften Juni eintausendneuhundertzweiundneunzig um 16,8 Mio. (in Worten) Schilling und so weiter. Bei Gesellschaftsauflösung ab dem dreizehnten Juni eintausendneuhundertzweiundneunzig erhöht sich unabhängig von den bisherigen Erhöhungen der Anspruch der Kommanditistin um 50 Mio. (in Worten) Schilling, welcher Betrag starr ist."

Dem Finanzamt wurde auch eine Handelsregistereingabe, datiert mit 23. Juni 1989, vorgelegt. Darin wurde beantragt, das Handelsgericht Wien wolle die Beschwerdeführerin im Handelsregister eintragen.

Mit vorläufigem Gesellschaftsteuerbescheid (gemäß § 200 Abs. 1 BAO), welcher der Beschwerdeführerin am 15. März 1990 zugestellt wurde, setzte das Finanzamt die Gesellschaftsteuer gemäß § 2 Z. 1 in Zusammenhang mit § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG auf der Basis von S 80 Mio. fest.

In der dagegen erstatteten Berufung verwies die Beschwerdeführerin auf den Gesellschaftsvertrag, wonach die Komplementärin gegenüber einer inländischen Bank eine rückzahlbare Verbindlichkeit von 30 Mio. S habe, welche im Gesellschaftsvertrag als Passivum anzusehen sei. Es sei bestimmt worden, daß die Kommanditistin einen Betrag von S 100.000,- als haftende Kommanditeinlage einbringe und einen Betrag von S 49,9 Mio. bis 7. Juli auf das Konto der Komplementärin einzubezahlen habe. Für den Wert der Geschäftsanteile der Kommanditistin betrage sohin die Gegenleistung S 50 Mio.

Über Anfrage des Finanzamtes gab der Beschwerdeführervertreter bekannt, daß die Verbindlichkeiten gegenüber der Bank laut Punkt 5a) des Gesellschaftsvertrages abgedeckt wurden. Unter einem wurde eine Bilanz- und Erfolgsrechnung per 31. August 1989 für die Beschwerdeführerin, erstellt am 13. Dezember 1989, vorgelegt.

Nach Abweisung der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 13. August 1990 verwies die Beschwerdeführerin im Vorlageantrag darauf, daß in der Höhe von S 30 Mio. ein Gesellschafterdarlehen vorliege, welches nicht steuerpflichtig sei. Gemäß § 3 KVG stehe es der Gewährung von Darlehen gleich, wenn der Gesellschafter gestundete Forderungen Dritter gegen die Gesellschaft erwirbt oder Forderungen, die ihm selbst gegen die Gesellschaft zustehen, stundet. Dies sei hinsichtlich eines Betrages von S 30 Mio. der Fall, da die Bank Darlehensgeber sei und im Punkt 4 des Gesellschaftsvertrages festgehalten wurde, daß die Rückzahlung des Darlehens bis zum 15. Juni 1989 zu erfolgen habe. Ein Geldbetrag im Sinne des § 8 Z. 1 KVG sei nur in Höhe von S 50 Mio. zu zahlen gewesen.

Eine über Aufforderung der Berufungsbehörde erfolgte Befragung der Steuerberaterin und Bilanzerstellerin ergab, daß die gegenständliche Einlage von S 80 Mio. der Beschwerdeführerin zugeflossen sei; erst danach seien S 30 Mio. zur Bezahlung des Kredites der Komplementärin verwendet worden.

Der Beschwerdeführervertreter gab über Anfrage an, daß die Kommanditistin die der Bank zustehende Forderung gegen die Komplementärin gemäß § 1422 ABGB eingelöst habe.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab und änderte den Bescheid dahingehend ab, daß die Bescheidbezeichnung als "vorläufig" gemäß § 200 Abs. 1 BAO zu entfallen habe. Die Einlage der Kommanditistin sei geleistet und als Bareinlage verbucht worden. Weder aus der Buchhaltung noch aus den Liquidationsbestimmungen im Gesellschaftsvertrag gehe hervor, daß ein Teilbetrag von S 30 Mio. ein Gesellschafterdarlehen wäre. Ein solches läge nur vor, wenn ein Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen gewährte;

hier werde jedoch behauptet, daß die Kommanditistin die Schuld der Komplementärin eingelöst habe. Es sei von der Beschwerdeführerin dargestellt worden, daß sie selbst aus dem Gesellschaftsvermögen den Bankkredit abgedeckt habe. Im Punkt 5a) des Gesellschaftsvertrages sei eindeutig davon die Rede, daß die Kapitaleinlage (hinsichtlich des Teilbetrages von S 30 Mio.) dadurch geleistet werde, daß die Verbindlichkeit bei der Bank abgedeckt, also gezahlt werde. Selbst wenn diese Zahlung als Forderungseinlösung zu betrachten wäre, läge im Hinblick auf den Rückzahlungstermin 15. Juni 1989 keine gestundete Forderung eines Dritten gegen die Gesellschaft vor.

In der dagegen erhobenen Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht, daß der Gesellschaftsteuer nur eine Einlage der Kommanditistin in der Höhe von S 50 Mio. unterzogen werde bzw. daß eine Gesellschaftsteuer überhaupt nicht zu erheben sei, verletzt. Mit der Beschwerde wurde ein Vertrag zwischen der Komplementärin und der Kommanditistin vom 20. Juni 1990, welcher einen Eingangsstempel des Finanzamtes vom 30. Oktober 1990 (alles in Kopie) aufweist, vorgelegt. Dort heißt es u.a.:

"Da sich herausstellte, daß der Geschäftsumfang der Kommanditgesellschaft unzureichend ist und insbesondere auch durch die Weigerung der Handelskammer, einen entsprechenden Geschäftsbetrieb (den Umfang des Minderkaufmanns übersteigenden Geschäftsbetrieb) zu bescheinigen, die Handelsregistereintragung unmöglich ist, gehen die beiden Vertragsparteien davon aus, daß eine Aktivierung der Kommanditgesellschaft nicht möglich ist. Der Gesellschaftsvertrag hat gewisse Möglichkeiten für die einseitige Auflösung des Gesellschaftsverhältnisses vorgesehen. Die beiden Vertragsparteien stellen nunmehr fest, daß die Kommanditgesellschaft nicht entstanden ist und lösen dieses Gesellschaftsverhältnis zum 12. Juni 1989 einvernehmlich auf, wobei unter sinngemäßer Anwendung der seinerzeitigen Auflösungsregeln der Liquidationserlös dem Kommanditisten, der VMP... zukommen soll."

Der Bundesminister für Finanzen legte die Verwaltungsakten  
und die Gegenschrift der belangten Behörde vor.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Das Beschwerdevorbringen, es sei kein Geschäftsbetrieb vorhanden gewesen, sodaß die KG vor der Eintragung nicht existierte, im Zusammenhang mit der soeben wiedergegebenen Urkunde, bietet Anlaß, die Parteifähigkeit der Beschwerdeführerin zu prüfen. Gemäß § 79 BAO gelten für die Rechts- und Handlungsfähigkeit die Bestimmungen des bürgerlichen Rechts. Auch im Abgabenrecht kann der Grundsatz gelten, daß die nach materiellem Recht zu beurteilende Rechtsfähigkeit die Parteifähigkeit begründet; der Verweisung auf die bürgerlich-rechtlichen Vorschriften bezüglich der Rechtsfähigkeit (vgl. insbesondere §§ 124 und 162 HGB) kommt dann Bedeutung zu, wenn das materielle Recht an diese (bürgerlich-rechtlichen) Vorschriften anknüpft (Stoll BAO-Handbuch, 178). Gemäß § 161 Abs. 2 HGB findet zur Frage der Entstehung der KG OHG-Recht Anwendung (Koppensteiner in Straube HGB Kommentar, RZ 12 zu § 161 HGB; SZ 27/96). Eine OHG, die ein Handelsgewerbe gemäß § 1 Abs. 2 HGB betreibt, erlangt schon durch den Geschäftsbeginn vor der Eintragung in das Handelsregister nach außen hin Rechtswirksamkeit; daraus folgt notwendigerweise ihre Partei- und Prozeßfähigkeit (OGH vom 24. April 1980, 7 Ob 505/80, GesRZ 1981, 104 m.w.N.).

Ob eine Gebilde vorliegt, das verfahrensrechtlich Partei und gesellschaftsteuerrechtlich Steuerschuldner sein kann - im Verfahren zur Prüfung der Parteifähigkeit ist diese zu unterstellen -, hängt vom Entstehen der Kommanditgesellschaft, zu deren persönliche haftenden Gesellschaftern eine Kapitalgesellschaft gehört, ab.

Wird ein Grundhandelsgewerbe betrieben, entsteht die Kommanditgesellschaft mit der Eintragung in das Handelsregister (Firmenbuch) oder mit der früheren Aufnahme des Geschäftsbetriebes; ist jedoch der vollkaufmännische Umfang nicht erreicht, besteht allenfalls nur eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Torggler-Kucsko in Straube HGB, Rz. 16 zu § 105 HGB).

Wird hingegen kein Grundhandelsgewerbe betrieben, entsteht die Kommanditgesellschaft mit der Eintragung in das Handelsregister (Firmenbuch); vorher besteht auch hier nur eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Kastner-Doralt-Novotny, Gesellschaftsrecht<sup>5</sup>, 144; Koppensteiner in Straube, HGB, Rz. 4 zu § 123 HGB).

Gemäß §§ 2 Z. 1, 6 Abs. 1 Z. 4 KVG unterliegt der Steuer der Erwerb von Anteilen der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den Komplementären eine Kapitalgesellschaft gehört, durch den Ersterwerber. Unter Bedachtnahme auf die Generalklausel des § 4 BAO entsteht die Gesellschaftsteuerschuld mit dem Erwerb der Gesellschaftsrechte, der nur im Fall 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 (Arnold, Gebühren und Verkehrsteuern, in: Kastner-Stoll, Die GmbH und & Co KG im Handels-, Gewerbe- und Steuerrecht<sup>2</sup>, 181).

Begonnen sind die Geschäfte nicht erst, wenn die Gesellschaft das im Gesellschaftsvertrag als Zweck der Gesellschaft bezeichnete Unternehmen in vollem Umfang in Betrieb gesetzt hat. Der Betrieb braucht auch noch nicht den Umfang eines Vollhandelsgewerbes angenommen zu haben; es genügt, wenn er vorerst den Umfang eines Kleinhandelsgeschäfts hat; erforderlich ist freilich, daß der Betrieb eines Vollhandelsgewerbes Zweck der Gesellschaft ist, weil andernfalls keine offene Handelsgesellschaft - der diesbezüglich dem § 161 Abs. 2 HGB der KG gleichgestellt ist - bestehen würde (Fischer in Großkommentar zum HGB<sup>3</sup> 2/1, Anmerkung 12 zu § 123 HGB).

Jud-Nitsche (Die Registrierung des Beginns einer OHG, GesRZ 1976, 88 ff) haben klargestellt, daß es nicht im Dispositionsbereich der Gesellschafter liegt, eine OHG ohne das Vorliegen der Merkmale des § 105 HGB zu gründen; diese objektiven Voraussetzungen beschreiben sie wie folgt: Ist aber der Zweck der Gesellschaft auf die Ausübung einer vollkaufmännischen Tätigkeit gerichtet und liegen genügend objektive Anhaltspunkte für die unmittelbar bevorstehende Entfaltung zum Vollhandelsgewerbe vor, so kann bei bereits erfolgter Aufnahme des Geschäftsbetriebes die Eintragung ins Handelsregister - nunmehr Firmenbuch - erfolgen.

Nach Punkt Erstens des Gesellschaftsvertrages vom 12. Juni 1989 über den Zusammenschluß zu einer Kommanditgesellschaft soll Unternehmensgegenstand der "Betrieb des Gewerbes des Handelsagenten (insbesondere der Werbemittlung und Werbeagentur), des Verlagsgeschäfts und der Beteiligung an Gesellschaften jeder Art, bei denen die Haftung aller Gesellschafter betraglich begrenzt ist" - ausgenommen Bankgeschäfte - sein.

Nach Punkt Zweitens des Dissolutionsvertrages vom 20. Juni 1990 soll sich herausgestellt haben, "daß der Geschäftsumfang der Kommanditgesellschaft unzureichend ist und insbesondere auch durch die Weigerung der Handelskammer, einen entsprechenden Geschäftsbetrieb (den Umfang des Minderkaufmannes übersteigenden Geschäftsbetrieb) zu bescheinigen, die Handelsregistereintragung unmöglich ist". Dieser Dissolutionsvertrag findet sich nicht in den vorgelegten Akten des abgabebehördlichen Verfahrens, wurde aber mit der Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof in Kopie vorgelegt; er weist die Eingangsstampiglie des Finanzamtes vom 30. Oktober 1990 auf und die belangte Behörde erinnert das Finanzamt in ihrer Note vom 10. März 1992, mit der dem Finanzamt die Berufungsentscheidung samt Akten zur Kenntnis gebracht wurde, an ihn.

Somit wurden der belangten Behörde Umstände bekannt, die das Vorliegen der objektiven Voraussetzungen des Entstehens dieser KG bezweifeln ließen. Da es die belangte Behörde aber dennoch unterließ, die damit nötig gewordenen und weitgehend im Tatsachenbereich liegenden Erörterungen über die Entstehung der Kommanditgesellschaft anzustellen, war der angefochtene Bescheid schon aus diesem Grund und ohne Auseinandersetzung mit den weiteren Beschwerdeausführungen gemäß § 42 Abs. 2 Z. 3 lit. b) und c) VwGG wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufzuheben.

Der Ausspruch über den Aufwandsatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

### **Schlagworte**

Handlungsfähigkeit Prozeßfähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts

### **European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1993:1992160075.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](http://www.jusline.at)