

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/29 91/15/0013

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 29.03.1993

## Index

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

21/01 Handelsrecht;

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

32/06 Verkehrssteuern;

40/01 Verwaltungsverfahren;

## Norm

AVG §9;

BAO §19 Abs2;

EStG 1972 §10 Abs1;

HGB §131;

HGB §145 Abs1;

HGB §157 Abs1;

HGB §17;

HGB §31 Abs2;

KVG 1934 §10 Abs1;

KVG 1934 §2 Z2;

KVG 1934 §2 Z3 litb;

KVG 1934 §5;

KVG 1934 §6 Abs1 Z4;

KVG 1934 §9 Abs2 Z1 litb;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Iro und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Mag. Wochner, über die Beschwerde der C-Gesellschaft m.b.H. & Co KG in W, vertreten durch Dr. A, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 15. November 1990, Zl. GA 11 - 1699/2/90, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 3.035,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

### **Begründung**

Mit Bescheid vom 13. Dezember 1988 schrieb das Finanzamt der Beschwerdeführerin ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 10,924.991,74 gemäß § 2 Z. 2 in Verbindung mit § 9 Abs. 1 KVG Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 218.500,-- vor.

In ihrer dagegen erhobenen Berufung führte die Beschwerdeführerin aus, die Bemessungsgrundlage der Gesellschaftsteuer sei durch eine Differenzrechnung zwischen den im Jahre 1984 und den im Jahre 1985 jeweils aushaftenden Einlagen ermittelt worden. Vom Differenzbetrag von

S 10,924.991,74 entfalle jedoch ein Teilbetrag von

S 6,285.312,-- auf die Gutschrift des abgereiften Investitionsfreibetrages 1980. Durch diese Gutschrift sei die Gesellschaft "um keinen Schilling reicher" geworden; der auf die Gutschrift entfallende Betrag sei daher aus der Bemessungsgrundlage zu eliminieren. Der Berufung beiliegenden "Erläuterungen zum Jahresabschluß 1985" der Beschwerdeführerin zufolge wies diese ein Kommanditkapital von S 34,560.000,-- aus, wovon S 22,994.200,05 "tatsächlich eingezahlt" waren. Von den aushaftenden Einlagen werden neben den angeführten Einzahlungen "gutgeschriebene IFB-Anteile" von S 6,285.312,-- in Abzug gebracht, sodaß "ausstehende Einlagen auf das Kommanditkapital" in der Höhe von S 5,280.487,95 verbleiben.

In der die Berufung als unbegründet abweisenden Berufungsvorentscheidung hielt das Finanzamt der Beschwerdeführerin vor, es seien Zahlungen auf das Kommanditkapital in Form von Gutschriften des abgereiften Investitionsfreibetrages erfolgt. Es sei daher im Sinne des § 2 Z. 2 letzter Satz KVG die Verpflichtung der Gesellschafter aus Gesellschaftsmitteln abgedeckt worden.

In ihrem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Beschwerdeführerin die Auffassung, unter "Leistungen des Gesellschafters aus Mitteln der Gesellschaft" könnten nur Geld- oder Sachleistungen bzw. Forderungsverzichte verstanden werden. Der Begriff könne auf einen "bloß buchungstechnischen Vorgang" nicht angewendet werden. Die belangte Behörde hielt der Beschwerdeführerin daraufhin den - im folgenden noch darzulegenden - Inhalt der Begründung ihrer beabsichtigten Entscheidung vor.

Die Beschwerdeführerin vertrat zu diesem Vorhalt die Auffassung, die von der belangten Behörde zitierte Rechtsprechung betreffe Rücklagen, die zur Vornahme einer Kapitalerhöhung verwendet worden seien. Die Beschwerdeführerin habe aber keine Gewinne erwirtschaftet, die eine Kapitalerhöhung "denkmöglich" gemacht hätten. Zum Prüfungsende 1986 sei die Gesellschaft buchmäßig überschuldet gewesen. Die Umbuchung des abgereiften Investitionsfreibetrages habe die Unternehmenssubstanz in keiner Weise gestärkt und nur die "kapitalmäßige Rückgängigmachung der Aufwandsposition der Dotierung des Investitionsfreibetrages des ersten Jahres der Gesellschaft" dargestellt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend vertrat sie nach Darlegung des Verfahrensganges und der Rechtslage unter Hinweis auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 1981, Slg. 5688/F, vom 12. April 1984, Slg. 5885/F, und vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0006, die Auffassung, der Betrag von S 6,285.312,--, der zugunsten der zu leistenden Gesellschaftereinlagen gebucht worden sei, stelle eine - wenn auch durch einen buchungstechnischen Vorgang entstandene - Leistung der Gesellschaft für die Gesellschafter dar; die letzteren würden dadurch aus ihrer Verpflichtung entlassen, (um) den genannten Betrag (mehr) einzuzahlen. In der Buchung liege eine Vereinbarung über die materiell-rechtliche Behandlung des betreffenden Postens. Die gutgeschriebenen IFB-Anteile seien somit zur Auffüllung bzw. Erhöhung der Kommanditeinlagen verwendet worden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde erwogen:

Die beschwerdeführende GmbH & Co KG macht zunächst (erstmalig; im Verwaltungsverfahren wurde in dieser Richtung nichts vorgebracht) geltend, die belangte Behörde hätte den angefochtenen Bescheid nicht an sie richten dürfen, weil am 11. Juli 1989 die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister eingetragen worden sei. Über (im Rahmen der Prüfung der Prozeßvoraussetzungen ergangene) Aufforderung des Verwaltungsgerichtshofes gab die Beschwerdeführerin bekannt, daß ihre Löschung im Handelsregister auf eigenen Antrag "wegen Einstellung der

werbenden Tätigkeit der Gesellschaft und Wegfalles des Gewerberechtes" erfolgt sei.

Mit diesem Vorbringen zeigt die Beschwerdeführerin keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Der Verwaltungsgerichtshof vertritt (im Einklang mit der Lehre und der ständigen Rechtsprechung des OGH, vgl. z.B. Torggler-Kucsko in Straube, HGB, § 157, Rz 3 mwN; HS 14125 mwN) in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, daß die Auflösung einer Personenhandelsgesellschaft und die Löschung ihrer Firma im Handelsregister ihre Parteifähigkeit jedenfalls solange nicht beeinträchtigen kann, als ihre Rechtsverhältnisse zu Dritten - dazu zählen auch die Abgabengläubiger - noch nicht abgewickelt sind (vgl. z.B. die Erkenntnisse vom 23. Juni 1983, Zl. 83/15/0050, vom 3. November 1983, Zl. 82/15/0177, vom 18. Oktober 1984, Zlen.84/15/0146, 0147, und vom 25. September 1991, Zl. 90/16/0073). Die bloße Beschwerdebehauptung, es sei die Löschung der Gesellschaft im Handelsregister eingetragen worden, läßt es somit nicht rechtswidrig erscheinen, daß die belangte Behörde ihren Bescheid an die Gesellschaft richtete. Es bedarf im Beschwerdefall daher keiner Auseinandersetzung mit der Frage, ob ungeachtet der Geltendmachung von Abgabeforderungen gegenüber der Gesellschaft deren Vollbeendigung eintreten konnte, und auch keiner Erörterung der Auswirkungen der Vollbeendigung auf das Prozeßrechtsverhältnis (vgl. hierzu z.B. Mahr, Rechtsprobleme bei Vollbeendigung einer Personenhandelsgesellschaft während eines Rechtsstreites, GesRz 1990, 148; Dellinger, Personenhandelsgesellschaft, Gläubigerschutz und Vollbeendigung während eines Passivprozesses, JBl. 1991, 629, jeweils mit zahlreichen weiteren Hinweisen; Dellinger, AnwBl. 1992, 262 und ecolex 1992, 419; Graff, AnwBl. 1991, 745 und 1992, 154, sowie die - einander widersprechenden - Urteile bzw. Beschlüsse des OGH vom 15. März 1989, WBl. 1990, 83, vom 29. Juni 1989, WBl. 1990, 85, vom 10. April 1991, EvBl. 1991/125, und vom 12. Dezember 1991, ecolex 1992, 419).

Die Beschwerde verkennt die Rechtslage auch mit ihrem Vorbringen, "bei Kommanditgesellschaften" gäbe es keinen Steuerschuldner, weil Steuerschuldner nach § 10 Abs. 1 KVG die Kapitalgesellschaft sei, "die aber bei einer Kommanditgesellschaft gar nicht existiert".

Nach § 10 Abs. 1 KVG ist die Kapitalgesellschaft Steuerschuldner. Nach § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist (auch) eine Kommanditgesellschaft, an der als Komplementär eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, ausgehend von der Regelung des § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG als Kapitalgesellschaft zu werten (vgl. z. B. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Oktober 1990, Zl. 90/15/0027, und vom 24. Februar 1992, Zl.91/15/0096). Die Fiktion des § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG, wonach eine GmbH & Co KG als Kapitalgesellschaft gilt, kommt auch bei der Beurteilung der Frage, wer Steuerschuldner im Sinne des § 10 Abs. 1 KVG ist, zum Tragen. Bei Leistungen an eine GmbH & Co KG ist somit diese als Schuldnerin der Gesellschaftsteuer zu behandeln (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. November 1964, Slg. 3172/F, vom 20. Jänner 1972, Slg. 4333/F, und vom 30. Juni 1986, Slg. 6131/F).

Gemäß § 2 Z. 2 KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer Leistungen, die von den Gesellschaftern einer inländischen Kapitalgesellschaft auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt werden (Beispiele: weitere Einzahlungen, Nachschüsse, Zubeußen). Der Leistung eines Gesellschafters steht es gleich, wenn die Gesellschaft mit eigenen Mitteln die Verpflichtung des Gesellschafters abdeckt.

Im Beschwerdefall ist nicht strittig, daß mit Beginn des Jahres 1985 gegenüber den Kommanditisten der Beschwerdeführerin offene Einlagenverpflichtungen von S 16,205.479,69 aushafteten. Die zur Erfüllung von Einlagenverpflichtungen der Kommanditisten erbrachten Leistungen unterliegen dem § 2 Abs. 2 KVG (vgl. die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Oktober 1964, Slg. 3158/F, und vom 26. März 1981, Slg. 5568/F; ebenso BStBl. 1970 II 99, BStBl. 1977 II 699); darunter fallen sowohl nachträgliche Einzahlungen auf die ursprünglichen Kommanditeinlagen als auch Leistungen auf Grund einer nachträglichen Erhöhung der Kommanditeinlagen (vgl. z.B. BFH BStBl. 1980 II 213; Egly/Klenk, Gesellschaftsteuer<sup>4</sup>, Rz 284 mwN).

Die Beschwerde tritt auch der Auffassung der belangten Behörde nicht entgegen, daß der Gutschrift eines Betrages von S 6,285.312,- "zugunsten der zu leistenden Gesellschaftereinlagen" die materiell-rechtliche Vereinbarung zugrunde lag, wonach die Gesellschafter aus ihrer Verpflichtung entlassen wurden, Einlagen in der genannten Höhe zu bezahlen.

Es handelte sich somit um die Abdeckung der (gesellschaftsteuerpflichtigen) Leistung der Einlagen der Gesellschafter.

Erbringt der Kommanditist die Einlage aus Gesellschaftsmitteln, liegt nach § 2 Z. 2 letzter Satz KVG eine gesellschaftsteuerpflichtige Leistung des Kommanditisten vor (vgl. Egly-Klenk, aaO, Rz 287 a). Die Leistung erfolgte im Beschwerdefall aus dem - nach Ablauf der "Behaltefrist" im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1972 - gemäß § 10 Abs. 1 letzter Satz leg. cit. auf Kapitalkonto oder auf eine als versteuert geltende freie Rücklage zu übertragenden Investitionsfreibetrag. Es entspricht der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, daß die Abdeckung einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung der Gesellschafter durch "Umwidmung" von freien Rücklagen der Gesellschaft eine "Abdeckung mit eigenen Mitteln der Gesellschaft" im Sinne des § 2 Z. 2 letzter Satz KVG darstellt (vgl. das Erkenntnis vom 3. Oktober 1988, Zl. 87/15/0006). Dem ist es gleichzuhalten, wenn der Investitionsfreibetrag bei Auflösung nicht zur Bildung einer freien Rücklage im Sinne des § 10 Abs. 1 letzter Satz EStG 1972, sondern (unmittelbar, d.h. ohne vorangehende Zuführung zu einer freien Rücklage) zur Abdeckung der Einlagenverpflichtung der Kommanditisten verwendet wird. Die Auffassung der belangten Behörde, daß die strittigen Leistungen der Gesellschaftsteuer nach § 2 Z. 2 KVG unterlägen, entspricht somit dem Gesetz.

Die Beschwerde zeigt in diesem Zusammenhang keine dem angefochtenen Bescheid anhaftende inhaltliche Rechtswidrigkeit auf. Soweit sie auf die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. März 1981, Slg. 5568/F, vertretene Auffassung verweist, wonach es dem Leistungsbegriff jedenfalls nicht gerecht werde, wenn der Gesellschaft ohne eine solche Verpflichtung (nämlich: bei einer GmbH & Co KG die Verpflichtung, die betragsmäßig bedungene, zum Teil aber noch ausstehende Kommanditeinlage oder ihre betragsmäßig bedungene Erhöhung zu leisten) lediglich Mittel belassen werden, die sie selbst erwirtschaftet hat, verkennt sie, daß im Beschwerdefall gerade das Bestehen einer solchen (Einlagen-)Verpflichtung ausschlaggebend ist. Auf die Behauptungen der Beschwerde, die strittigen Leistungen seien zur Auffüllung der durch Verluste unter den bedungenen Betrag geminderten Hafteinlagen erforderlich geworden, kann mangels eines im Abgabungsverfahren substantiierten Vorbringens nicht eingegangen werden.

Nach § 9 Abs. 2 Z. 1 KVG ermäßigt sich die Steuer auf 1 v.H. beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, bei der Veräußerung eigener Gesellschaftsrechte und bei Leistungen, soweit sie erforderlich sind, a) zur Deckung der Überschuldung einer inländischen Kapitalgesellschaft, b) zur Deckung eines Verlustes am Grundkapital einer inländischen Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien oder am Stammkapital einer inländischen Gesellschaft mit beschränkter Haftung.

Der Hinweis der Beschwerde auf diese Vorschrift ist nicht zielführend, weil die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren das Vorliegen der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen der Begünstigungsvorschrift des § 9 Abs. 2 Z. 1 lit. a KVG im maßgeblichen Zeitpunkt (der Bewirkung der Gesellschafterleistung, vgl.z.B. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14. Jänner 1991, Zl. 89/15/0116) nicht behauptet und auch die Anwendung des begünstigten Steuersatzes nicht begehrt hatte. Es erübrigt sich daher auch, auf die Darlegungen der Beschwerde, soweit sie unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit von § 9 Abs. 2 Z. 1 lit. b KVG äußert, weiter einzugehen. Nur der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, daß die Begünstigung nach § 9 Abs. 2 Z. 1 lit. a KVG gegebenenfalls auch der GmbH & Co KG zugute kommt; daß dies betreffend die Begünstigung nach lit. b leg. cit. nicht der Fall ist (weil bei der Kommanditgesellschaft weder ein "Grundkapital" noch ein "Stammkapital" besteht), bedeutet im Hinblick auf die völlig unterschiedliche rechtliche Ausgestaltung der verschiedenen Gesellschaftsformen keine unsachliche Differenzierung.

Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 104/1991.

### **Schlagworte**

Rechtsfähigkeit Parteifähigkeit juristische Person Personengesellschaft des Handelsrechts

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

ECLI:AT:VWGH:1993:1991150013.X00

### **Im RIS seit**

11.06.2001

### **Zuletzt aktualisiert am**

01.06.2010

**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)