

# TE Vwgh Erkenntnis 1993/3/25 92/16/0084

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 25.03.1993

## **Index**

yy41 Rechtsvorschriften die dem §2 R-ÜG StGBI 6/1945 zuzurechnen sind;  
32/06 Verkehrsteuern;

## **Norm**

KVG 1934 §2 Z1;  
KVG 1934 §6 Abs1 Z4;  
KVG 1934 §8 Z1 litb;

## **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 WK Gesellschaft m.b.H. & Co KG in Wien, vertreten durch Dr. J., Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 10. März 1992, Zl. GA 11-1494/90, 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**

Die Firma E-Ges.m.b.H., drei weitere Personen und W.K., Alleinhaber der protokollierten Firma W.K., vereinbarten mit Gesellschaftsvertrag vom 29. April 1987, sich mit Wirkung 1. Mai 1987 zu der W.K. Ges.m.b.H. & Co KG (Beschwerdeführerin) zusammenzuschließen. Dieser Vertrag hat auszugsweise folgenden Inhalt:

Die Firma E-Ges.m.b.H. beteiligt sich an der Gesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter (Komplementär) mit einer starren Kapitaleinlage von S 100.000,--.

Herr W.K. bringt sein bisher als protokollierte Einzelfirma betriebenes Unternehmen mit sämtlichen Aktiven und Passiven, jedoch unter Ausschluß der Grundstücke ... und den darauf errichteten Liegenschaften, sowie der Investitionen in Mietobjekten und Betriebs- und Geschäftsausstattung laut Bestandsverzeichnis zum 30. April 1987 zu Buchwerten mit Stichtag 1. Mai 1987 ein.

Nachdem diese Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen der KG darstellen, verbleiben diese im Sonderbetriebsvermögen des Herrn W.K.

Es wird daher mit 1. Mai 1987 das bisherige Einzelunternehmen W.K. in der Kommanditgesellschaft fortgeführt, wobei die Schlußbilanz zum 30. April 1987 unter Beibehaltung der bisherigen Buchwerte für die Einbringung maßgebend ist. Die Aufbringung der starren Kapitaleinlage in der Höhe von S 8,5 Mio erfolgt daher durch Einbringung der Aktiven und Passiven des bisherigen Einzelunternehmens. Die das Kapitalkonto von S 8,5 Mio. übersteigenden Beträge werden einem Verrechnungskonto W.K. gutgeschrieben.

Das Gesellschaftskapital ist somit mit insgesamt S 10 Mio. ausgewiesen. Entsprechend den Kapitalkonten sind demnach am Vermögen der Gesellschaft beteiligt:

Firma E-Ges.m.b.H. 1 %

Herr W.K. 85 %

Herr W.K. bringt als Kommanditist seine Kapitaleinlage in Sach- und Geldwerten zur Gänze ein.

Grundsätzlich kann jeder Gesellschafter über seinen Gewinnanteil frei verfügen.

Mit Gesellschaftsteuer-Bescheid vom 23. Juli 1987 hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien (in der Folge: Finanzamt) ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 9,9 Mio. und einem Steuersatz von 2 v.H. der Beschwerdeführerin Gesellschaftsteuer in der Höhe von S 198.000,-- gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig vorgeschrieben.

Das Finanzamt stellte bei der am 17. Jänner 1990 für den Stichtag 30. April 1987 erfolgten Kapitalverkehrsteuerprüfung fest, daß durch die Einbringung der protokollierten Einzelfirma die nicht in Geld bestehende Gegenleistung insgesamt S 24.711.106,10 betragen habe und setzte mit Bescheid vom 16. Februar 1990 die Gesellschaftsteuer ausgehend von diesem Betrag zuzüglich der Bareinlage der drei weiteren Kommanditisten in der Höhe von S 1,4 Mio. mit S 522.222,-- gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig fest.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung beantragte die Beschwerdeführerin bei der Berechnung des Wertes der Gegenleistung jene Teile des Privatkontos (bezeichnet mit Verrechnungskonto), über die der Kommanditist W.K. laut Gesellschaftsvertrag frei verfügen könne, außer Ansatz zu lassen. Laut Vertrag würden die Verrechnungskonten zum Zinssatz der österreichischen Inlandsanleihen verzinst. Eine Beschränkung der Verfügungsmacht über dieses Verrechnungskonto bestehe laut Vertrag nicht. Der hohe Stand des Kapitalkontos des ehemaligen Einzelunternehmers habe sich durch im Verhältnis zum Gewinn relativ geringe Entnahmen des Unternehmers ergeben. Außerdem seien regelmäßig gemäß § 11 EStG 1972 Rücklagen im zulässigen Höchstausmaß gebildet und nach der dafür gesetzlich vorgesehenen Frist von fünf Jahren auch als versteuerte Rücklagen dem Kapitalkonto zugewiesen worden. Nunmehr werde als Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer als Wert der Gegenleistung das Kapitalkonto zum 30. April 1987 herangezogen. Dabei bleibe unbeachtet, daß dieses Kapitalkonto aus obigen und auch noch anderen Gründen von unzähligen außerbetrieblichen Faktoren beeinflußt werde. Wie bereits abzusehen gewesen sei, verfalle die Handelsspanne und somit der Deckungsbeitrag bei steigenden Kosten immer mehr, sodaß als Wert der Gegenleistung nicht ein Wert herangezogen werden könne, in dem unter anderem Gewinne aus der Vergangenheit aufsummiert seien.

In einer Stellungnahme zur Berufung wies die Betriebsprüfungsstelle darauf hin, daß für die Gesellschaftsteuerberechnung der Wert des eingebrachten Unternehmens maßgeblich sei. Wenn der Stand des Kapitals des Einzelunternehmens zum 30. April 1987 einen höheren Betrag als die starre Kapitaleinlage ergeben habe und der übersteigende Betrag nicht auf ein Kapitalkonto, sondern auf ein Verrechnungskonto gutgeschrieben worden sei, dann ändere dies nichts an der Einbringung des Einzelunternehmens als Gegenleistung für das Gesellschaftsrecht. Der W.K.

Ges.m.b.H. & Co KG würden auch die dem Verrechnungskonto gegenüberstehenden Werte im Wege der Sacheinlage zugeführt. Die Rücklagen gemäß § 11 EStG (nicht entnommener Gewinn) der Jahre 1983 bis 1987 seien nicht in die Berechnung aufgenommen worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. Juli 1990 wies das Finanzamt der Stellungnahme der Betriebsprüfung folgend die Berufung als unbegründet ab.

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

Beschwerdeführerin geltend, der Stand eines Kapitalkontos sage nichts über den Wert eines Unternehmens, sondern vielmehr über das Verhalten des Unternehmers aus und könne nicht als objektiver Maßstab für die Bemessung einer Abgabe herangezogen werden. Dem Satz "Bei einem Verrechnungskonto einer OHG bzw. KG liegt eine echte Verbindlichkeit bzw. echte Forderung gegenüber der Gesellschaft vor" könne rechtlich nicht gefolgt werden. Wie schon in der Berufung wies die Beschwerdeführerin nunmehr auch im Vorlageantrag auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. März 1982, Zl. 15/0778/79, hin und bemerke, daß die Beurteilung, ob Privatkonten in die Bemessungsgrundlage für die Gesellschaftsteuer einzurechnen seien, danach erfolge, ob der nunmehrigen Gesellschaft m.b.H. & Co KG damit ein Darlehen gewährt oder ob ihr damit neben der Kommanditeinlage noch weiteres Kapital zugeführt wurde. Da es sich im vorliegenden Fall um ein Verrechnungskonto mit Darlehenscharakter handle, sei dieses Verrechnungskonto nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

Mit der nunmehr angefochtenen Berufungsentscheidung vom 10. März 1992 gab die belangte Behörde der Berufung keine Folge. In den Entscheidungsgründen wird ausgeführt, daß zur Feststellung des Teilwertes des Einzelunternehmens des W.K. am 7. Jänner 1990 eine Betriebsprüfung stattgefunden habe. Hiebei habe das Finanzamt ausgehend von der Bilanz vom 30. April 1987 die Teilwerte der Aktiven und Passiven festgestellt. Es habe das bewegliche Anlagevermögen aufgewertet und die Abfertigungsrücklage aufgelöst und sei sohin zu einem Wert des Einzelunternehmens von S 24.711.106,10 gelangt. Diesen Wert der Sacheinlage habe es, neben den übrigen Kommanditeinlagen von S 1.400.000,-- der Gesellschaftsteuer zugrundegelegt. Daß diese Berechnung des Teilwertes unrichtig wäre, werde von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Weiters stützt sich die belangte Behörde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Dezember 1979, Zl. 2854/78, und weist darauf hin, daß das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. März 1988, Zl. 15/0778/79, deswegen nicht anwendbar sei, weil dieser Entscheidung ein anderer Sachverhalt zugrundeliege, nämlich der Fall einer Umwandlung einer OHG in eine Ges.m.b.H. & Co KG.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, in der sowohl Rechtswidrigkeit des Inhaltes als auch Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Außerachtlassung des Verrechnungskontos des Kommanditisten W.K. im Zuge der Bewertung des Einzelunternehmens des W.K. bei Einbringung dieses Unternehmens in die beschwerdeführende Kommanditgesellschaft und damit in ihrem Recht auf entsprechend verminderte Vorschreibung der Gesellschaftsteuer für die Einbringung verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt wird.

Die Beschwerdeführerin brachte hiezu eine Gegenäußerung ein.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

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

Gemäß § 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.

Gemäß § 8 Abs. 1 lit. b KVG wird die Steuer beim Erwerb von Gesellschaftsrechten, wenn die Gegenleistung nicht in Geld besteht (Sacheinlagen) vom Wert der Gegenleistung berechnet. Als Wert der Gegenleistung gilt mindestens der Wert der Gesellschaftsrechte.

Gemäß § 1 Abs. 1 BewG gelten die Bestimmungen des ersten Teiles dieses Gesetzes auch für die Kapitalverkehrsteuern. Demnach sind Wirtschaftsgüter nach den Bestimmungen der §§ 10 ff BewG zu bewerten. In erster Linie ist der gemeine Wert heranzuziehen (§ 10 BewG). Wirtschaftsgüter, die einem Betrieb dienen, sind mit den Teilwerten anzusetzen.

Verpflichtet sich der Kommanditist einer Ges.m.b.H. & Co KG anlässlich der Gründung der Kommanditgesellschaft, in Anrechnung auf seine Kommanditeinlage sein bisheriges Einzelunternehmen in die Ges.m.b.H. & Co KG einzubringen, so ist in der Einbringung des Einzelunternehmens die nicht in Geld bestehende Gegenleistung (Sacheinlage) des Kommanditisten für das erworbene Gesellschaftsrecht an der Ges.m.b.H. & Co KG zu erblicken. Diese Gegenleistung ist

mit ihrem Wert für die Gesellschaftsteuerberechnung maßgebend, und zwar unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Stellung (Höhe der Beteiligung), welche der Kommanditist mit dieser Gegenleistung erlangt. Daß die erst nach dem Gründungstichtag vorgenommene Ermittlung des Kapitals des Einzelunternehmens zu Buchwerten einen höheren Betrag als den des Kommanditanteiles ergibt und der diesen übersteigende Betrag dem Kommanditisten nicht auf Kapital- sondern auf Verrechnungskonto gutgeschrieben wird, ändert nichts an der Einbringung des Einzelunternehmens als Gegenleistung für das Gesellschaftsrecht. Wurden doch der Ges.m.b.H. & Co KG auch die diesem Verrechnungskonto gegenüberstehenden Werte im Wege der Sacheinlage zugeführt. Eine andere Betrachtung wäre allenfalls dann angebracht, wenn anlässlich der Unternehmenseinbringung derart eine Bindung von Vermögenswerten für bestimmt bezeichnete Zwecke festgelegt oder die Entnahme von Beträgen für bestimmt bezeichnete Zwecke vorbehalten worden wäre, daß insoweit wirtschaftlich betrachtet von einer Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft nicht mehr gesprochen werden könnte (Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Dezember 1979, Zl. 2854/78, Slg. Nr. 5439/F).

Entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin enthält der Gesellschaftsvertrag nur die Vereinbarung, daß jeder Gesellschafter über seinen Gewinnanteil frei verfügen kann. Dem Gesellschaftsvertrag kann ferner nicht entnommen werden, daß die Mittel im Sinn der Ausführung des zitierten Erkenntnisses nicht an die Gesellschaft zugeführt worden wären. Die gegenteilige ohne nähere Begründung aufgestellte Behauptung in der Beschwerde findet jedenfalls im Gesellschaftsvertrag keine Deckung.

Weiters hat die belangte Behörde mit Recht darauf hingewiesen, daß das von der Beschwerdeführerin im verwaltungsbehördlichen Verfahren angeführte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. März 1982, Zl. 15/0778/79, einen anderen Sachverhalt betroffen hat. War doch in diesem Verfahren der Wert der Gesellschaftsrechte nach § 8 Abs. 1 lit. c KVG zu beurteilen und nicht die Gegenleistung nach § 8 Abs. 1 lit. b KVG.

Ausgehend von der Bilanz zum 30. April 1987 wurde die Bewertung vorgenommen. Überdies wurde die Rücklage für nicht entnommenen Gewinn (§ 11 EStG) der Jahre 1983 bis 1987 nicht in die Berechnung aufgenommen. Die belangte Behörde ist daher in nicht rechtswidriger Weise vorgegangen, wenn sie den auf diese Weise ermittelten Wert der Sacheinlage und nicht den niedrigen Nominalwert des Gesellschaftsrechts der Abgabenbemessung zugrundegelegt hat.

Als Verletzung von Verfahrensvorschriften rügt die Beschwerdeführerin, der angefochtene Bescheid enthalte keine deutliche Darstellung der Bestimmung (Widmung) des Verrechnungskontos, wodurch die Ermittlungs- und Begründungspflicht verletzt worden sei.

Weder der Inhalt des Vertrages, noch das Vorbringen der Beschwerdeführerin im verwaltungsbehördlichen Verfahren haben Anlaß für die Annahme geboten, nicht von einer Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft auszugehen, sodaß die belangte Behörde nicht verhalten war, diesbezüglich Nachforschungen und Ermittlungen zu führen. Es wäre vielmehr Sache der Beschwerdeführerin gewesen, Umstände darzutun, wonach von einer Zuführung von Mitteln an die Gesellschaft nicht mehr gesprochen werden könne. Da dies aber nicht erfolgt ist, war es nicht erforderlich, die Bestimmung (Widmung) des Verrechnungskontos detailliert zu ergründen.

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

Die Entscheidung über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. Nr. 104/1991.

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

ECLI:AT:VWGH:1993:1992160084.X00

**Im RIS seit**

11.06.2001

**Zuletzt aktualisiert am**

15.01.2010

© 2026 JUSLINE

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

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)