

# TE Vwgh Erkenntnis 1992/1/20 90/15/0139

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 20.01.1992

## Index

21/01 Handelsrecht;  
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;  
32/07 Stempelgebühren Rechtsgebühren Stempelmarken;  
33 Bewertungsrecht;

## Norm

BAO §186 Abs3;  
BewG 1955 §1 Abs2;  
GebG 1957 §26;  
GebG 1957 §33 TP16 Abs1 Z1 litc;  
HGB §161;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Simon und die Hofräte Dr. Wetzel, Dr. Karger, Dr. Steiner und Dr. Mizner als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Lebloch, über die Beschwerde der H in K, vertreten durch Dr. D, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Dezember 1989, Zl. GA 11 - 213/4/89, betreffend Rechtsgebühr, zu Recht erkannt:

## Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von S 12.370,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit schriftlicher Erklärung vom 16. Dezember 1987 nahm Dr. Knut B. auf Wunsch und im Einvernehmen mit der Beschwerdeführerin die Auflösung eines zwischen ihr als Treugeberin und ihm als Treuhänder in einem Notariatsakt aus dem Jahre 1982 abgeschlossenen Treuhandvertrages unter anderem betreffend einen Kommanditanteil an einer Ges.m.b.H. & Co. KG zur Kenntnis. In dieser Erklärung ist festgehalten, daß gegen die Beschwerdeführerin aus dem Treuhandverhältnis keine Forderungen bestehen.

In der Treuhandvereinbarung hatte sich einerseits der Treuhänder unter anderem verpflichtet,

-

alle der Treugeberin auf Grund der Kommanditeinlage zukommenden Anteile am Gewinn und Verlust der Ges.m.b.H. & Co. KG unverzüglich an die Treugeberin weiterzuleiten bzw. nach deren Weisung zu verwenden sowie

-

den Kommanditeil ganz oder in Teilen jederzeit unentgeltlich an die Treugeberin selbst oder an von ihr namhaft gemachte Dritte abzutreten bzw. zu übertragen,

andererseits hatte sich die Beschwerdeführerin verpflichtet, den Treuhänder hinsichtlich aller Auslagen, Abgaben, Steuern, Kosten sowie sonstiger Verbindlichkeiten und Aufwendungen, die mit der Begründung und Ausübung und schließlich der Aufgabe des Gesellschaftsverhältnisses entstehen oder aus der Treuhanderschaft erwachsen, schad- und klaglos zu halten und dem Treuhänder alle Auslagen zu ersetzen, die diesem in seiner Tätigkeit als Treuhänder und Gesellschafter entstehen.

Die Beschwerdeführerin gab auf Anfrage des Finanzamtes nach dem anteiligen betrieblichen Einheitswert der Ges.m.b.H. & Co. KG sowie nach der Höhe eventuell übernommener negativer Verrechnungskonten bekannt, daß sich der Einheitswertanteil der Kommanditbeteiligung zum 1. Jänner 1987 wie folgt zusammensetze:

Beteiligung	S 7,950.000,--
handelsrechtliche Verluste	- S 18,285.782,--
Bewertungsdifferenz	- S 7,996.468,--
Gesellschafterdarlehen der Beschwerdeführerin	- S 13,639.988,--
Einheitswertanteil	- S 4,692.262,--

Das Finanzamt setzte ausgehend von einer Bemessungsgrundlage von S 10,335.782,-- (übernommenes negatives Verrechnungskonto aus der Saldierung der Positionen Beteiligung und handelsrechtliche Verluste) mit vorläufigem Bescheid - das Ergehen eines endgültigen Bescheides wurde nach Einlangen der Bilanzen 1986 und 1987 der Ges.m.b.H. & Co. KG in Aussicht gestellt - eine Rechtsgebühr gemäß § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c GebG von 2 % fest.

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin Berufung und beantragte die ersatzlose Aufhebung des Gebührenbescheides. Der nach dem Bewertungsgesetz ermittelte Wert der Beteiligung sei negativ, durch die Übernahme des aus handelsrechtlichen Verlustzuweisungen negativen Verrechnungskontos sei der Treuhänder nicht von einer bestehenden Verpflichtung entbunden worden: Der Gesellschaftsvertrag der Ges.m.b.H. & Co. KG enthalte keine besonderen Bestimmungen hinsichtlich der rechtlichen Position des Kommanditisten. Es sei somit § 167 Abs. 3 HGB anzuwenden, wonach der Kommanditist nur bis zum Betrag seiner Einlage hafte. Eine Haftung in Höhe eines durch zugewiesene Verluste negativen Kapitalkontos bestehe nicht. Der Verwaltungsgerichtshof habe in seinem Erkenntnis vom 15. April 1980, Zl. 1661/79, ein auf der Aktivseite ausgewiesenes, durch Verlustzuweisung entstandenes negatives Kapitalkonto des Kommanditisten als bloßen Luftposten, der nur die Hoffnung auf Abdeckung durch zukünftige Gewinne, aber keine Forderung der Gesellschaft gegen den Kommanditisten beinhalte, qualifiziert. Anders als im Fall des Erkenntnisses vom 16. März 1987, 85/15/0102, sei in keiner Urkunde festgestellt worden, daß die zugewiesenen Verluste eine Verbindlichkeit des Abtretenden gegenüber der Gesellschaft darstellten. Durch die Auflösung des Treuhandvertrages sei der Treuhänder nicht von einer bestehenden Verpflichtung entbunden worden, sodaß in der Übernahme eines negativen Verrechnungskontos keineswegs eine Leistung der Beschwerdeführerin als Treugeberin erblickt werden könne. Die Übertragung der Kommanditbeteiligung sei somit ohne Entgelt erfolgt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Sie führte begründend unter Hinweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 11. März 1982, 81/15/0025, im wesentlichen aus, auch der Erwerb eines überschuldeten Gesellschaftsanteiles sei ein entgeltlicher Erwerb, sobald der Erwerber sich verpflichte, den Schuldenstand zu übernehmen. Daran ändere sich nichts, wenn das negative Kapitalkonto aus Verlustzuweisungen resultiere. Übertrage der Kommanditist seinen negativen Kommanditeil an einen Dritten, habe dieser negative Anteil Auswirkungen auf den Kaufpreis. Die Entnahmebeschränkung infolge des negativen Kapitalkontos mindere den Wert der abgetretenen Kommanditbeteiligung. Auf Grund des Umstandes, daß der neu

eintretende Kommanditist die Gewinnanteile nicht ausgeschüttet bekomme, sondern diese zur Wiederauffüllung des Kapitalanteiles verwendet werden müßten, liege eine Entgeltsbeziehung vor. Das Entgelt liege in der Höhe der "Wiederauffüllverpflichtung" mit zukünftigen Gewinnanteilen.

Mit Beschluß vom 12. Juni 1990, B 305/90-3, lehnte der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der gegen diesen Bescheid von der Beschwerdeführerin erhobenen Beschwerde ab und trat sie auf Antrag dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof macht die Beschwerdeführerin gegen den angefochtenen Bescheid Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend. Sie stellt in Abrede, daß die Übertragung des Kommanditanteiles vom Treuhänder an sie, die Treugeberin, entgeltlich erfolgt sei. Weil auch die vorgesehene Mindestbemessungsgrundlage des Wertes negativ sei, unterliege das vorliegende Rechtsgeschäft daher keiner Gebühr.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c GebG unterliegen Gesellschaftsverträge, ausgenommen solche über Kapitalgesellschaften im Sinne des Kapitalverkehrsteuergesetzes, wodurch sich zwei oder mehrere Personen zur Verfolgung eines Erwerbszweckes verbinden, bei Überlassung eines Geschäftsanteiles von einem Gesellschafter an einen anderen Gesellschafter oder einen Dritten einer Rechtsgebühr in Höhe von zwei v.H. vom Entgelte, mindestens aber vom Werte des Geschäftsanteiles.

Vor dem Verwaltungsgerichtshof ist unbestritten, daß das gebührenrechtliche Tatbestandsmerkmal der "Überlassung eines Geschäftsanteiles von einem Gesellschafter an einen Dritten" im Sinne der zitierten Rechtsvorschrift auch bei der im Beschwerdefall gegebenen Besonderheit verwirklicht worden ist, daß das zur Rückübertragung des Treugutes führende Rechtsgeschäft zwischen Treuhänder und Treugeberin abgeschlossen wurde (in diesem Sinn auch die hg.

Rechtsprechung, vgl. z.B. das Erkenntnis vom 9. Jänner 1962, Slg. 2567/F, und die dort zitierten Erkenntnisse).

Im Gegensatz zur belangten Behörde vertritt die Beschwerdeführerin aber die Auffassung, in der Übernahme des negativen Kapitalkontos vom Treuhänder durch die Treugeberin könne ein Entgelt für die Überlassung des Kommanditanteils nicht erblickt werden.

Daß die Beschwerdeführerin an den ehemaligen Treuhänder irgendwelche anderen Leistungen als Gegenleistung für die Rückübertragung des Kommanditanteiles erbracht hätte, hat die belangte Behörde nicht festgestellt. Auch die vorgelegten Verwaltungsakten enthalten keine Anhaltspunkte für eine solche Annahme. Im Treuhandvertrag heißt es außerdem ausdrücklich, daß der Kommanditanteil der Beschwerdeführerin jederzeit unentgeltlich abzutreten bzw. zu übertragen ist.

Der Beschwerdeführerin ist im Ergebnis zuzustimmen, daß im vorliegenden Fall die Überlassung des Geschäftsanteiles an sie nicht gegen Entgelt erfolgte.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem die Übertragung von Geschäftsanteilen mit negativen Kapitalkonten an einer OHG betreffenden Erkenntnis vom 18. November 1991, 90/15/0097, aufbauend auf den hg Erkenntnissen vom 20. Jänner 1972, Slg. 4332/F, vom 7. Oktober 1985, Slg. 6036/F, und vom 19. März 1990, 89/15/0085, ausgesprochen, daß ein Entgelt im Sinne des § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c GebG dann vorliegt, wenn durch den Erwerb eine Entlastung (= Vermehrung) des Vermögens des Veräußerers bewirkt wird.

Diesen Maßstab gilt es auch auf den Beschwerdefall anzulegen. Eine Vermehrung des Vermögens des Treuhänders bei der Rückübertragung des bisher treuhändig gehaltenen Kommanditanteils konnte aber mangels eines sonst in Betracht kommenden Entgeltes schon aus folgendem Grund nicht eintreten:

Der zwischen der Beschwerdeführerin und Dr. Knut B. abgeschlossene Treuhandvertrag vermittelte dem Treuhänder bezüglich aller aus der Begründung, Ausübung und schließlich aus der Aufgabe des Gesellschaftsverhältnisses erwachsenden Verbindlichkeiten und Aufwendungen einen im selben Zeitpunkt entstehenden Anspruch auf Schad- und Klagloshaltung durch die Beschwerdeführerin. Eine Vermögensvermehrung beim Treuhänder durch Wegfall von Verpflichtungen aus dem Gesellschaftsverhältnis anlässlich der Rückübertragung des Kommanditanteils von ihm auf

die Beschwerdeführerin als Treugeberin war ausgeschlossen, weil gleichzeitig damit auch der aus dem Treuhandverhältnis resultierende Anspruch auf Schad- und Klagloshaltung durch die Beschwerdeführerin erloschen ist.

Bei diesem für die vorliegende Fallkonstellation maßgeblichen Ergebnis erübrigte es sich, auf die Rechtsfrage einzugehen, ob bei der Übertragung eines Kommanditanteiles mit durch Verluste negativ gewordenem Kapitalkonto ganz allgemein davon gesprochen werden könnte, daß in der Übernahme der sich aus § 169 Abs. 1 HGB ergebenden "Wiederauffüllungsverpflichtung" mit allfälligen späteren Gewinnen durch den Erwerber ein Entgelt an den Abtretenden für die Übertragung des Kommanditanteiles zu erblicken ist.

Da demnach für die Überlassung des in Rede stehenden Gesellschaftsanteiles ein Entgelt nicht geleistet worden ist und über den Wert des Anteiles - als dieser ist nach der hg. Rechtsprechung zu § 33 TP 16 Abs. 1 Z. 1 lit. c GebG gemäß § 26 leg. cit. in Verbindung mit § 1 Abs. 2 BewG der Wert anzusetzen, der mit Einheitswertbescheid für das Betriebsvermögen der Gesellschaft auf den der Übertragung vorangehenden Stichtag gemäß § 186 Abs. 3 BAO als anteiliger Wert festgestellt worden ist (vgl. das Erkenntnis vom 29. Jänner 1990, 87/15/0137) - im angefochtenen Bescheid keine Feststellungen getroffen wurden, auf deren Grundlage eine von diesem Wert bemessene Gebühr rechtens hätte festgesetzt werden dürfen, mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben werden.

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

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:1992:1990150139.X00

**Im RIS seit**

14.01.2002

**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)