

TE Vwgh Erkenntnis 1990/10/22 90/15/0027

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 22.10.1990

Index

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

21/01 Handelsrecht;

32/06 Verkehrsteuern;

Norm

EVHGB 04te Art7 Nr15 Abs3;

HGB §138;

HGB §161 Abs2;

KVG 1934 §10 Abs1;

KVG 1934 §2 Z3 litb;

KVG 1934 §2 Z3;

KVG 1934 §2;

KVG 1934 §5;

KVG 1934 §6 Abs1 Z4;

Betreff

N-GesmbH & Co KG gegen Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 11. Dezember 1989, Zl. GA 11-1858/88, betreffend Gesellschaftsteuer

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Zwischen den Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist folgender Sachverhalt unstrittig:

Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft m.b.H. & Co KG (im folgenden kurz: KG), bei der im Zuge einer die Gesellschaftsteuer betreffenden Prüfung festgestellt wurde, daß die Kommanditistin N (im folgenden kurz: Kommanditistin) im Zeitraum von 1982 bis 1984 Einlagen in der Höhe von insgesamt S 889.000,-- tätigte. Die Beschwerdeführerin selbst spricht in der vorliegenden Beschwerde ausdrücklich davon, die Kommanditistin habe diese Mittel der Gesellschaft freiwillig zur Verfügung gestellt.

Aus dem bei den Verwaltungsakten befindlichen Gesellschaftsvertrag, mit dem die Beschwerdeführerin am 2. Dezember 1980 errichtet wurde, ergibt sich u.a., daß sich das Auseinandersetzungsguthaben der Gesellschafter einerseits aus dem buchmäßigen Kapitalanteil und andererseits aus dem Guthaben auf Privatkonten am Tage des Ausscheidens bzw. Todes eines Gesellschafters zusammensetzt (Punkt 17 Abs. 4 des Gesellschaftsvertrages).

Das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien setzte für diese Einlagen gemäß § 2 Z. 3 lit. b in Verbindung mit § 6 Abs. 1 Z. 4 Kapitalverkehrsteuergesetz (KVG) die zweiprozentige Gesellschaftsteuer fest.

Dagegen berief die Beschwerdeführerin mit der Begründung, die von der Kommanditistin eingebrachten Barmittel stammten aus dem Verkauf von Eigentumswohnungen der Kommanditistin und es handle sich ungeachtet des Umstandes, daß eine Verbuchung "auf Darlehen" nicht erfolgt sei, um "frei verfügbare Guthaben der Kommanditistin in der KG". Der Gesellschaftsteuer unterliegen nur jene Erhöhungen der Kommanditanteile, die ins Handelsregister einzutragen seien. Mit den geleisteten Einlagen (bezüglich deren Dauer, für die sie der KG zur Verfügung gestellt worden seien, keine Vereinbarung vorliege) hafte die Kommanditistin den Gläubigern der KG nicht; sie könne diese Einlagen dem Betrieb jederzeit wieder entziehen.

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung (AS 56 der Verwaltungsakten) wurde betreffend das Verrechnungskonto der Kommanditistin folgende Entwicklung dargelegt:

28.2.1982: 440.726,16 darin Einlage 408.000,--

28.2.1983: 429.233,78

28.2.1984: 1.085.928,26 darin Einlage 481.000,--

28.2.1985: 1.282.899,41 darin Einlage 90.067,--

Entnahme: 55.800,--

Diese Darstellung blieb von der Beschwerdeführerin im Berufungsverfahren unwidersprochen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und vertrat dabei die Ansicht, die Einlagen hätten in den Wirtschaftsjahren 1981/82 sowie 1983/84 einer Stärkung des Betriebes der Beschwerdeführerin gedient, weil diesen Einlagen in den Folgejahren keine Entnahmen gegenüberstünden, wodurch die Nachhaltigkeit der Leistung verdeutlicht worden sei.

Die Beschwerdeführerin beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte dazu ergänzend vor, die Einlagen dienten nicht der Verstärkung des Gesellschaftskapitals, sondern einer Verstärkung "der Eigenmittel bzw. Fremdmittel der Personengesellschaft". Um einen gesellschaftsteuerpflichtigen Vorgang zu bewirken, sei die Widmung der Einlagen nach außen im Wege der Eintragung ins Handelsregister erforderlich. Gleichbedeutend damit sei eine Haftungsübernahme für diese Mittel nach außen hin. Außerdem erfordere die Gesellschaftsteuerpflicht, daß eine Gegenleistung der Gesellschaft für die Einlage erbracht werde (z.B. durch Vergrößerung der Mitspracherechte, einen höheren Anteil an der KG, der nicht nur im Innenverhältnis bestehe, sondern nach außen hin deklariert werde).

Mit der nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Sie bezog sich dabei auf den Inhalt der Berufungsvorentscheidung und vertrat die Rechtsauffassung, daß es für die von § 2 Z. 3 KVG erfaßten "freiwilligen Leistungen" nicht auf die von der Beschwerdeführerin geforderte Publizität im Wege einer Handelsregistereintragung ankomme. Die belangte Behörde betonte insbesondere unter Berufung auf das hg. Erkenntnis vom 30. September 1982, ZI. 82/15/0080, daß der faktischen Kapitalzuführung entscheidende Bedeutung zukomme und daß eine freiwillige Leistung keine Gegenleistung verlange.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes sowie Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften. Die Beschwerdeführerin erachtet sich - aus dem Beschwerdeinhalt erkennbar - in ihrem Recht darauf verletzt, daß keine Gesellschaftsteuer festzusetzen sei.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG unterliegen der Gesellschaftsteuer freiwillige Leistungen eines Gesellschafters an eine inländische Kapitalgesellschaft, wenn die Leistungen geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen

(Beispiele: Verzicht auf Forderungen, Überlassung von Gegenständen an die Gesellschaft zu einer den Wert nicht erreichenden Gegenleistung, Übernahme von Gegenständen der Gesellschaft durch die Gesellschafter zu einer den Wert übersteigenden Gegenleistung).

Gemäß § 6 Abs. 1 Z. 4 leg. cit. gelten als Gesellschaftsrechte an Kapitalgesellschaften Anteile der Kommanditisten an einer Kommanditgesellschaft, wenn zu den persönlich haftenden Gesellschaftern der Kommanditgesellschaft eine Kapitalgesellschaft gehört.

Zunächst argumentiert die Beschwerdeführerin dahin, daß das Kapitalverkehrsteuergesetz, welches den Steuergegenstand nur auf das Kapital bzw. auf die Kapitalanteile an den Gesellschaften beschränke, bei einer Gesellschaft m.b.H. & Co KG nur auf das von den Gesellschaftsgläubigern "einklagbare Gesellschaftskapital, das als solches ausgewiesen sei", Anwendung finden könne. Bei der KG, die eine Personengesellschaft sei, handle es sich dabei nur um das Haftungskapital. Nur wenn das Gesellschaftskapital erhöht werde, unterliege dies der Gesellschaftsteuer. Eine vorübergehende Hingabe von Barmitteln hingegen falle nicht darunter. Die Erhöhung des Kapitals erfordere Gegenleistungen der Gesellschaft.

Dem ist damit zu entgegnen, daß nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausgehend von der Regelung des § 6 Abs. 1 Z. 4 KVG auch eine KG, an der als Komplementär eine Kapitalgesellschaft beteiligt ist, als Kapitalgesellschaft zu werten ist, bezüglich derer nicht nur der Tatbestand der Z. 1 des § 2 leg. cit. (nämlich der Erwerb von Gesellschaftsrechten durch den ersten Erwerber), sondern auch die übrigen Tatbestände des § 2 KVG erfüllt werden können (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 26. März 1981, Zl. 15/3153/80 Slg. N.F. 5568/F). Daraus folgt aber, daß nicht nur jene freiwilligen Leistungen eines Gesellschafters einer Gesellschaft m.b.H. & Co KG gesellschaftsteuerpflichtig sind, die gemäß § 2 Z. 3 lit. a KVG gegen ein Entgelt erbracht werden, welches in der Gewährung erhöhter Gesellschaftsrechte (also im Falle eines Kommanditisten in der Erhöhung des Kommanditanteiles) besteht, sondern auch die freiwilligen Leistungen, die gemäß lit. b der letztzitierten Gesetzesstelle geeignet sind, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. dazu das hg. Erkenntnis vom 12. April 1984, Zl. 83/15/0092, Slg. N.F. 5884/F).

Darauf, daß die genannten freiwilligen Leistungen, die den Gesellschaftsteuertatbestand des § 2 Z. 3 lit. b KVG auslösen, bei der kapitalistischen KG - wie es die Beschwerdeführerin vermeint - mit Publizität im Wege einer Protokollierung im Handelsregister nach außen hin in Erscheinung treten müßten, kommt es überhaupt nicht an. Einerseits ist nämlich handelsrechtlich eine Registereintragung gemäß § 172 HGB nur für die sogenannte Haftsumme vorgesehen (und das, wie sich aus § 172 Abs. 2 HGB ergibt, keineswegs mit konstitutiver Wirkung; vgl. dazu z.B. Koppensteiner in Straube, Kommentar zum HGB Rz 3 zu § 172 HGB) und andererseits zeigen die von § 2 Z. 3 lit. b KVG genannten Beispiele, daß es sich bei den von der zitierten Bestimmung erfaßten Vorgängen um gesellschaftsinterne handelt, die mit dem sogenannten Außenverhältnis der Gesellschaft zu ihren Gläubigern überhaupt nichts zu tun haben. Nur für das Außenverhältnis aber ist die von der Beschwerdeführerin genannte Publizität im Wege der Registrierung von Bedeutung.

Die Beschwerdeführerin stützt sich auch darauf, daß die von ihr geleisteten Einlagen einem "frei verfügbaren Einlagenkonto" zugeschrieben worden seien.

Dazu ist zunächst zu bemerken, daß die Bezeichnung des Kontos, auf dem die geleisteten Einlagen buchmäßig ihren Niederschlag finden, nicht von entscheidender Bedeutung ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. September 1986, Zlen. 84/15/0179, 0180). Entscheidend ist, ob die im vorliegenden Fall unstrittigerweise freiwillig geleisteten Einlagen geeignet waren, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, wobei nach ständiger hg. Judikatur dazu die objektive Eignung genügt und es darauf ankommt, ob die in Rede stehende Leistung zu einer wirtschaftlichen Stärkung der Gesellschaft führt (vgl. dazu das bereits oben zitierte hg. Erkenntnis Slg. N.F. 5884/F mit zahlreichen Hinweisen auf die einschlägige Vorjudikatur und auf das Schrifttum).

Gerade davon muß aber angesichts der festgestellten und von der Beschwerdeführerin unwidersprochenen Entwicklung des Verrechnungskontos der Kommanditistin gesprochen werden. Aus diesem ergibt sich eine wirtschaftliche Stärkung der KG im Wege der freiwilligen Einlagen der Kommanditistin schon deshalb, weil die entsprechenden Werte durch die Kommanditistin aus ihrem Privatvermögen dem Vermögen der KG zugeführt wurden und dort über mehrere Jahre hinweg verblieben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat ferner ausgesprochen (vgl. das Erkenntnis vom 8. März 1984, Zl. 82/15/0135, Slg. N.F.

5870/F), daß Grundgedanke der Z. 3 des § 2 KVG der ist, alle jene freiwilligen Zuwendungen eines Gesellschafters steuerlich zu erfassen, die ihrem Wesen nach direkt oder indirekt eine Vergrößerung der Rechte oder eine Erhöhung des Wertes dieser Rechte herbeiführen.

Da der Anspruch eines Gesellschafters auf sein Abschichtungsguthaben (ebenso wie der Anspruch auf den Liquidationserlös) zu den wesentlichen Vermögensrechten und damit zu den Gesellschaftsrechten eines Gesellschafters gehört (§ 138 HGB - Art. 7 Nr. 15 Abs. 3 EVHGB, was gemäß § 161 Abs. 2 HGB auch für den Kommanditisten gilt; vgl. dazu insbesondere Hueck, das Recht der OHG 267 sowie OGH HS 12149 mit weiteren Nachweisen aus Judikatur und Literatur) und im vorliegenden Fall der Gesellschaftsvertrag ganz ausdrücklich auch das Guthaben aus den Privatkonten in den Anspruch auf das Auseinandersetzungsguthaben einbezieht, sind die getätigten Einlagen ohne Rücksicht auf die Frage ihrer Dauerhaftigkeit jedenfalls für die Rechte der Kommanditistin, die die Einlage geleistet hat, werterhöhend, weil dadurch insbesondere auch ihr Anspruch auf das ihr allenfalls zustehende Abschichtungs- oder Liquidationsguthaben objektiv vermehrt wurde.

Aus allen diesen Gründen ist der angefochtene Bescheid nicht mit der von der Beschwerdeführerin behaupteten inhaltlichen Rechtswidrigkeit belastet.

An diesem Ergebnis vermag auch der Hinweis der Beschwerde auf das oben schon erwähnte hg. Erkenntnis Slg. N.F. 5568/F nichts zu ändern, weil der dort entschiedene Fall im Sachverhalt grundlegend anders war. Während es dort um die Beurteilung von Werten ging, die bereits im Gesellschaftsvermögen vorhanden waren (nämlich um stehengelassenen Gewinn) und die daher den Leistungsbegriff des § 2 Z. 2 KVG nicht erfüllten, steht hier ein Fall zur Entscheidung, in dem unstrittig Vermögenswerte, die sich vorher nicht im Vermögen der KG befunden haben, einlageweise freiwillig durch die Kommanditistin in das Vermögen der KG transferiert wurden. Auf die Frage einer mehr oder weniger langen Dauer dieser Vermögenszufuhr ist dabei in Ermangelung einer diesbezüglichen Grundlage im Gesetz nicht weiter Bedacht zu nehmen, sofern nur objektiv überhaupt die Eignung der Einlage besteht, eine Werterhöhung der Gesellschaftsrechte des freiwillig Leistenden herbeizuführen. Da diese Frage von der belangten Behörde zu Recht bejaht wurde und sich die von der Beschwerdeführerin behaupteten Verfahrensmängel (die in der Beschwerde mit keinem Wort näher dargestellt werden) auch aus den vorgelegten Verwaltungsakten nicht ergeben, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Der Ausspruch über den Aufwandersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung vom 17. April 1989, BGBl. Nr. 206.

Schlagworte

Kommanditgesellschaft als fingierte Kapitalgesellschaft

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1990:1990150027.X00

Im RIS seit

11.06.2001

Zuletzt aktualisiert am

01.06.2010

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