

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

19.12.1996

Geschäftszahl

95/16/0088

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Mag. Meinl und die Hofräte Dr. Steiner, Dr. Fellner, Dr. Höfinger und Dr. Kail als Richter, im Beisein des Schriftführers DDDr. Jahn, über die Beschwerde der V-KG in W, vertreten durch Dr. P, Rechtsanwalt in W, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 20. Jänner 1995, Zl. GA 9-1513/93, betreffend Gesellschaftsteuer, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die V-GmbH (in der Folge: GmbH) als Komplementärin und die I-Aktiengesellschaft (in der Folge: AG) als Kommanditistin der V-KG (in der Folge: KG bzw. Beschwerdeführerin) faßten am 4. Mai 1992 folgenden Gesellschafterbeschuß:

"Die (AG) ist an der (KG) mit einer Haft- und Pflichteinlage in der Höhe von 50.000.000,-- beteiligt. Die (GmbH) hat eine Einlage von S 50.000.000,-- erbracht. Die Gesellschafter kommen überein, daß

- 1) die (AG) einen Teil ihrer Einlage von S 30.000.000,-- ihrem starren Kapitalkonto entnimmt, sodaß ihre Pflichteinlage nunmehr S 20.000.000,-- beträgt. Ihre Hafteinlage mindert sich ebenso auf S 20.000.000,--;
2. die (GmbH) von ihrer Vermögenseinlage den Betrag von S 30.000.000,-- entnimmt.
3. Die (AG) und die (GmbH) werden ihre entnommenen bzw. rückgewährten Einlagen von je S 30.000.000,-- unter einem der (KG) als einmaligen verlorenen Zuschuß zukommen lassen."

Mit Gesellschaftsteuerbescheid vom 29. Juli 1993 schrieb das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien auf Grund des im Gesellschafterbeschuß angeführten "Gesellschafterzuschusses" der Kommanditistin an die KG in der Höhe von 30.000.000,-- gemäß § 2 Z. 3b KVG die Gesellschaftsteuer vorläufig mit S 300.000,-- vor.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung brachte die Beschwerdeführerin vor, die AG habe der KG (Beschwerdeführerin) keinen Zuschuß im Sinne einer zusätzlichen Mittelzufuhr geleistet, sondern lediglich ihre Einlagenrückgewähr auf Grund einer Kapitalherabsetzung stehen lassen. Dessen ungeachtet halte die Behörde an ihrer Zuschußvariante fest, allerdings ohne dafür selbst Argumente ins Treffen zu führen bzw. sich mit den Einwendungen der Beschwerdeführerin auseinanderzusetzen. Selbst wenn man die Leistung der AG in einen werterhöhenden Zuschuß umdeute, hätte es zu einer Kürzung um aufrechenbare Gegenleistungen kommen müssen. Tatsächlich seien der AG Teile ihrer Einlage an der KG in gleicher Höhe und außerdem Zug um Zug rückgewährt worden. Durch die Leistung der AG sei lediglich eine vereinbarungsgemäß freiwillig geschaffene Wertminderung wieder rückgängig gemacht worden. In dieser Situation könne von einer steuerpflichtigen Leistung keine Rede sein.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, laut Gesellschafterbeschuß seien die in Rede stehenden Beträge vorerst entnommen und in einem zweiten Akt der KG als Zuschuß zugekommen. Darin liege eine steuerpflichtige Leistung im Sinne des § 2 KVG. Die Frage, ob dieser Zuschuß geeignet sei, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, sei auf Grund der Jahresabschlüsse der letzten Jahre zu bejahen, da regelmäßig Gewinne erzielt worden seien, lediglich 1992 liege ein Verlust vor. Es sei eine aufrechenbare Gegenleistung nicht gegeben. Die durchgeführten Buchungsvorgänge könnten nur auf die rechtsgeschäftliche Vereinbarung vom 4. Mai 1992 zurückgeführt werden.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Beschwerde, mit der Rechtswidrigkeit des Inhaltes, in eventu Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Die Beschwerdeführerin erachtet sich in ihrem Recht auf Nichtfestsetzung der Gesellschaftsteuer verletzt.

Die belangte Behörde erstattete eine Gegenschrift, in der sie die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde beantragt. Die Beschwerdeführerin gab eine Stellungnahme zur Gegenschrift ab.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 2 Z. 3 lit. b KVG vom 16. Oktober 1934, DRGBl. 1, S. 1058, in der Fassung vor dem BGBl. Nr. 629/1994, unterlagen 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).

Die objektive Eignung der Leistung, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen, ist bei Zuschüssen unabdingbare Voraussetzung für die Gesellschaftsteuerpflicht (vgl. z.B. Erkenntnis vom 12. April 1984, 83/15/0092, samt weiteren Zitaten).

Nach dem Gesellschafterbeschuß vom 4. Mai 1992, der eine Änderung des Gesellschaftsvertrages darstellt, "entnahm" die AG als Kommanditistin der KG S 30.000.000,- von ihrer Vermögenseinlage und ließ diese der KG als "verlorenen Zuschuß" zukommen. Damit gründet sich das "Zukommenlassen" des "verlorenen Zuschusses" auf eine - wenn auch möglicherweise freiwillig eingegangene, so doch - gesellschaftsvertragliche Verpflichtung. Der von der belangten Behörde der Geltendmachung des Abgabensanspruches zugrundegelegte § 2 Z. 3 lit. b KVG setzt jedoch eine freiwillige Leistung eines Gesellschafters voraus, sodaß die Abgabenschuld im Beschwerdefall mangels Vorliegens einer "freiwilligen Leistung" nicht nach dieser Bestimmung entstanden sein kann.

Gemäß § 2 Z. 2 erster Satz 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, Zubaßen).

Von dieser Bestimmung werden auch jene Vorgänge erfaßt, durch die sich der Gesellschafter zur Zuführung weiterer Mittel an die Gesellschaft (nach Art von weiteren Einzahlungen, Nachschüssen) verpflichtet, diese Verpflichtung aber aus Gesellschaftsmitteln abgedeckt wird (Erkenntnis vom 26. März 1981, 15/3153/80, VwSlg. 5568/F).

Die Kommanditistin hat von der erbrachten Vermögenseinlage von S 50.000.000,- auf Grund der oben dargestellten Änderung des Gesellschaftsvertrages S 30.000.000,- "rückgewährt" erhalten und damit einen Anspruch auf Entnahme von

S 30.000.000,- erlangt. Dieser Betrag wurde jedoch nicht entnommen, sondern - wiederum auf Grund der Änderungen des Gesellschaftsvertrages - der KG als (verlorener) Zuschuß zur Abdeckung von Verlusten zugeführt. Die Kommanditistin verzichtete somit ohne Gegenleistung auf ihr Recht auf Rückzahlung der zunächst geleisteten und im Wege der Vertragsänderung vom 4. Mai 1992 wieder herabgesetzten Vermögenseinlage.

Die Z. 2 des § 2 KVG stellt Leistungen zur Stärkung des Unternehmenskapitals bzw. Leistungen zwecks Erhöhung der Gesellschaftsrechte unter bestimmten Voraussetzungen unter die Steuerpflicht. Nicht jede Leistung eines Gesellschafters unterliegt der Gesellschaftsteuer, sondern nur jene, mit welcher der erwähnte Erfolg verbunden ist (vgl. Erkenntnis vom 27. August 1990, Zl. 90/15/0087).

Auch die Leistungen nach § 2 Z. 2 KVG müssen objektiv geeignet sein, den Wert der Gesellschaftsrechte zu erhöhen (vgl. Dorazil, Kapitalverkehrsteuergesetz, Kurzkommentar, 43 ff). Wird der Gesellschaft Geld ohne Gegenleistung zugeführt, das sie nicht zurückzustellen braucht, so erhöht sich hiedurch immer der Wert der Gesellschaftsrechte (Brönnner/Kamprad, Kommentar zum Kapitalverkehrsteuergesetz⁴, 56, samt angeführten Entscheidungen).

Im Beschwerdefall wurde die zurückstellungspflichtige Vermögenseinlage der Kommanditistin in einen nicht zurückstellungspflichtigen (verlorenen) Zuschuß umgewandelt. Darin liegt die gesellschaftsteuerpflichtige Leistung im Sinne des § 2 Z. 2 KVG, mit der auch der Wert der Gesellschaftsrechte erhöht wurde. Die Abgabenvorschreibung erfolgte daher zu Recht, wenn auch die belangte Behörde unzutreffend den Tatbestand § 2 Z. 3 lit. b KVG anstelle des § 2 Z. 2 KVG herangezogen hat. Bei ein und demselben Sachverhalt ändert sich

nämlich an der Steuerpflicht im Ergebnis nichts, weil sowohl im Fall des § 2 Z. 3 lit. b KVG als auch nach § 2 Z. 2 KVG die Steuer gemäß § 8 Z. 2 KVG bei Leistungen vom Wert der Leistung bemessen wird, sodaß durch die Anwendung des unzutreffenden Tatbestandes auch keine Änderung des Steuermaßstabes eintritt. Das Beschwerdevorbringen, mit dem das Entstehen der Gesellschaftsteuerpflicht bestritten wird, konnte daher kein Erfolg beschieden sein. Im übrigen wird darauf hingewiesen, daß im Beschwerdefall die Rechtmäßigkeit der Vorschreibung der Gesellschaftsteuer nicht aber der ertragssteuerrechtlichen Vorgangsweise Gegenstand der Überprüfung durch den Verwaltungsgerichtshof war.

Aus den angeführten Gründen war daher die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Von der Durchführung der beantragten Verhandlung konnte im Grunde des § 39 Abs. 2 Z. 6 VwGG Abstand genommen werden.

Der Kostenausspruch gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.